

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Vykazování dlouhodobého hmotného majetku z pohledu českých účetních předpisů  
a IAS/IFRS

Fixed Assets Reporting from the Perspective of Czech Accounting Standards and IAS/IFRS

Student:	Bc. Pavlína Schenková
Vedoucí diplomové práce:	Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2011

### Místopřísežné prohlášení

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci včetně všech příloh vypracovala samostatně.“

V Ostravě dne 29. dubna 2011

.....  
Bc. Pavlína Schenková

## Obsah

1	Úvod.....	1
2	Charakteristika dlouhodobého hmotného majetku podle českých účetních předpisů.....	2
2.1	Právní předpisy upravující dlouhodobý hmotný majetek .....	2
2.2	Vymezení dlouhodobého hmotného majetku.....	3
2.2.1	Pozemky .....	3
2.2.2	Stavby.....	4
2.2.3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí .....	5
2.2.4	Pěstitelské celky trvalých porostů .....	5
2.2.5	Dospělá zvířata a jejich skupiny.....	6
2.2.6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek .....	6
2.2.7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek.....	7
2.2.8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek.....	7
2.2.9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku.....	7
2.3	Oceňování dlouhodobého hmotného majetku.....	8
2.3.1	Pořizovací cena .....	8
2.3.2	Reprodukční pořizovací cena .....	9
2.3.3	Vlastní náklady.....	10
2.4	Technické zhodnocení.....	10
2.5	Odpisování dlouhodobého hmotného majetku.....	11
2.5.1	Účetní odpisy.....	11
2.5.1.1	Komponentní odpisování majetku .....	13
2.5.2	Daňové odpisy.....	13
2.5.2.1	Rovnoměrné daňové odpisy hmotného majetku .....	15
2.5.2.2	Zrychlené daňové odpisy hmotného majetku.....	16
2.5.2.3	Mimořádné odpisy hmotného majetku.....	17
2.6	Účtování dlouhodobého hmotného majetku .....	18
2.6.1	Pořízení dlouhodobého hmotného majetku.....	18
2.6.2	Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku .....	18
2.7	Rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku .....	19
2.8	Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku .....	20
2.9	Analytické a podrozvahové účty .....	20
3	Charakteristika dlouhodobého hmotného majetku podle IAS/IFRS.....	22
3.1	IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení .....	23
3.1.1	Rozsah působnosti standardu .....	23
3.1.2	Výchozí definice .....	24
3.1.3	Uznání dlouhodobých hmotných aktiv k užívání.....	25
3.1.4	Oceňování.....	26
3.1.4.1	Ocenění v době pořízení aktiva.....	26
3.1.4.2	Ocenění v průběhu držení aktiva.....	27
3.1.4.3	Následné výdaje .....	29
3.1.5	Odpisování .....	29
3.1.6	Zveřejňování.....	31
3.1.7	Odúčtování .....	32
3.1.8	Srovnání s českou legislativou .....	33
3.2	IAS 40 – Investice do nemovitostí .....	33
3.2.1	Rozsah působnosti standardu .....	34
3.2.2	Výchozí definice .....	34
3.2.3	Rozpoznání investice do nemovitosti.....	35

3.2.4	Oceňování.....	36
3.2.4.1	Oceňování v době pořízení.....	36
3.2.4.2	Ocenění v průběhu držení .....	37
3.2.5	Vyřazení aktiv z investic do nemovitostí .....	38
3.2.6	Zveřejňování.....	39
3.2.7	Srovnání s českou legislativou .....	40
3.3	IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončené činnosti .....	40
3.3.1	Rozsah působnosti.....	41
3.3.2	Výchozí definice .....	41
3.3.3	Uznání aktiv určených k prodeji .....	41
3.3.4	Oceňování.....	42
3.3.5	Zveřejňování.....	43
3.3.6	Srovnání s českou legislativou .....	44
4	Praktický příklad .....	45
4.1	Stáčecí linka – aplikace IAS 16.....	45
4.1.1	Vykázání podle IAS/IFRS.....	45
4.1.2	Vykázání podle českých předpisů .....	47
4.1.3	Srovnání .....	48
4.2	Budova s kancelářskými prostory – aplikace IAS 40 .....	49
4.2.1	Vykázání podle IAS/IFRS.....	49
4.2.2	Vykázání podle českých předpisů .....	50
4.2.3	Srovnání .....	51
4.3	Hala na výrobu lahví – aplikace IFRS 5 .....	52
4.3.1	Vykázání podle IAS/IFRS.....	52
4.3.2	Vykázání podle českých předpisů .....	54
4.3.3	Srovnání .....	54
5	Závěr.....	56
	Seznam použité literatury .....	58
	Seznam zkratk	
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	

# 1 Úvod

V souvislosti s vývojem světové ekonomiky a probíhající mezinárodní integrací roste snaha o harmonizaci účetnictví. Hlavním důvodem je skutečnost, že rozdíly v národních účetních legislativách, neumožňují srovnání a hodnocení společností sídlících v různých státech. Cílem harmonizace je tedy zvýšit srovnatelnost, spolehlivost a srozumitelnost ekonomických informací, které účetnictví poskytuje externím a interním uživatelům.

Za nástroj regulace evropského účetnictví byly zvoleny Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, které obsahují zásady pro správné vedení účetnictví. Na rozdíl od českých účetních předpisů neobsahují detailní popis o tom, jak vést účetnictví či jak sestavovat účetní závěrku a ani nedefinují strukturu účetních výkazů.

Vstupem České republiky do Evropské unie jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví povinně platné pro všechny účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů Evropské unie.

Cílem diplomové práce je vymezit a charakterizovat oblast dlouhodobého hmotného majetku, jeho účtování a vykazování z pohledu českých účetních předpisů a mezinárodních účetních standardů. Zjištěné poznatky aplikovat na konkrétní majetek a provést srovnání s poukázáním na rozdíly vyplývající z použití dvou rozdílných účetních přístupů.

Diplomová práce je rozdělena do tří ucelených částí. První část je zaměřena na dlouhodobý hmotný majetek z pohledu českých účetních předpisů. Obsahuje právní úpravu a vymezení DHM, problematiku oceňování, technické zhodnocení, odpisování a základní účtování při pořízení a vyřazení majetku.

V druhé části je definován dlouhodobý hmotný majetek z pohledu mezinárodních účetních standardů. Jedná se především o standardy IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 40 – Investice do nemovitostí a IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti, u kterých se detailně zabývám jejich vymezením, oceněním, odpisováním a zveřejněním.

Třetí část je věnována praktickému příkladu, kdy na konkrétní majetek uplatňuji zjištěné poznatky a porovnávám rozdíly plynoucí z odlišné úpravy mezi českými předpisy a mezinárodními standardy.

Při zpracování diplomové práce jsem použila metodu popisu, analýzy a srovnání.

## 2 Charakteristika dlouhodobého hmotného majetku podle českých účetních předpisů

### 2.1 Právní předpisy upravující dlouhodobý hmotný majetek

Mezi základní právní předpisy, které upravují vykazování DHM podle české účetní legislativy patří:

- **Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví). Zákon o účetnictví určuje v souladu s právem Evropských společenství rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost pro subjekty, kterým je povinnost vedení účetnictví stanovena.
- **Vyhláška č. 500/202 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen Vyhláška). V příloze č. 4 této Vyhlášky je uvedena směrná účtová osnova pro podnikatele.
- **Český účetní standard pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek**. ČÚS vydává Ministerstvo financí a nesmí být v rozporu se zákonem o účetnictví a dalšími právními předpisy. Standard č. 013 stanoví základní postupy účtování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku za účelem dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami v položkách B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek a B.II. Dlouhodobý hmotný majetek podle zákona o účetnictví a Vyhlášky. Přehled platných Českých účetních standardů jsou uvedeny v příloze č. 1 této práce.
- **Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů**, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o daních z příjmů) s podstatnou částí o určení výše daňových odpisů dlouhodobého hmotného majetku.
- Další právní předpisy, například: zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony

(zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 20/1987 Sb., o státní památkové péči, ve znění pozdějších předpisů a další.

## **2.2 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku**

Dlouhodobý hmotný majetek je významnou složkou aktiv daného podniku. V rozvaze je zařazen do stálých aktiv. Jak už z názvu vyplývá, jedná se o majetek, který má hmotnou podstatu a není určen pro jednorázovou spotřebu, ale jeho doba držení a užívání v podniku přesahuje alespoň jeden rok.

Za dlouhodobý hmotný majetek lze považovat pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu). viz [13]

Účetní jednotka si může sama určit výši vstupní ceny pro zařazení majetku mezi dlouhodobý hmotný majetek. Většina účetních jednotek však pro zjednodušení vychází ze zákona o daních z příjmů, kde jsou přesně stanovené oceňovací limity majetku pro daňové účely.

Podle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek jsou položky dlouhodobého hmotného majetku rozděleny následovně:

### **B.II. Dlouhodobý hmotný majetek**

#### **B.II.1. Pozemky**

2. Stavby
3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
4. Pěstitelské celky trvalých porostů
5. Dospělá zvířata a jejich skupiny
6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek
7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

#### **2.2.1 Pozemky**

Dle ustanovení § 27 zákona č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů je za pozemek považován část zemského

povrchu oddělená od sousedních částí hranicí územní správní jednotky nebo hranicí katastrálního území, hranicí vlastnickou, hranicí držby, hranicí rozsahu zástavního práva, hranicí druhů pozemků, případně rozhraním způsobu využití pozemků.

Položka „B.II.1. Pozemky“, obsahuje podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., veškeré pozemky bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím<sup>1</sup>.

Podle směrné účtové osnovy se pozemky účtují na účty účtové skupiny 03 – DHM neodpisovaný, konkrétně na účet 031 – Pozemky.

## 2.2.2 Stavby

Stavby jsou za dlouhodobý hmotný majetek považovány vždy bez ohledu na cenu a dobu použitelnosti.

Do kategorie „B.II.2. Stavby“ řadíme:

- a) stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů,
- b) otvírky nových lomů, pískoven, hlinišť,
- c) technické rekultivace, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak,
- d) byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky podle zvláštního právního předpisu. viz [13]

Za stavbu se považuje podle zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů, všechna stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání. Dočasná stavby je stavba, u které stavební úřad předem omezí dobu jejího trvání.

Podle zákona o daních z příjmů do kategorie „stavby“ a ani do dlouhodobého hmotného majetku nezahrnujeme:

- provozní důlní díla,
- drobné stavby na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužící k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje

---

<sup>1</sup> Mezi zboží řadíme movité věci včetně zvířat, nabyté za účelem prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje. Dále výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen, a zvířata vlastního chovu, která dospěla, byla aktivována a jsou určena k prodeji s výjimkou jatečných zvířat. Dále také nemovitosti, které účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, nakupuje za účelem prodeje a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení. - § 9 odst. 5 Vyhlášky.



30 m<sup>2</sup> a výška 5 m (jedná se například o krmelce, posedy, sklady krmiva či nářadí, jednoduché přístřešky atd.),

- oplocení sloužící k zajišťování lesní výroby, které je drobnou stavbou.

Podle směrné účtové osnovy se stavby účtují na účty účtové skupiny 02 – DHM odpisovaný, konkrétně na účet 021 – Stavby.

### **2.2.3 Samostatné movité věci a soubory movitých věcí**

Položka „B.II.3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí“ obsahuje:

- a) vždy bez ohledu na výši ocenění předměty z drahých kovů,
- b) samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou<sup>2</sup>, a to při splnění povinností stanovených zákonem, především respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Aby samostatné movité věci a soubory movitých věcí byly zařazeny do hmotného majetku, musí splňovat obě zákonem stanovené podmínky současně. Není-li některá z podmínek splněna, nejedná se o hmotný majetek, ale o drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách. viz [13]

Souborem je dílčí část výrobního či jiného celku, která se obvykle skládá z několika předmětů, buď vzájemně propojených nebo se vzájemně doplňujících. Jednotlivé části souboru nemusí dosahovat hodnoty 40 000 Kč, ale pokud se účetní jednotka rozhodne pro zařazení předmětu do souboru, stává se tato věc v rámci souboru rovněž hmotným majetkem. Jednotlivé předměty souboru mohou existovat a fungovat i samostatně. viz [5]

Podle směrné účtové osnovy se tato skupina majetku účtuje na účty účtové skupiny 02 – DHM odpisovaný, konkrétně na účet 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí.

### **2.2.4 Pěstitelské celky trvalých porostů**

Za hmotný majetek jsou považovány pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky bez ohledu na výši vstupní ceny. Aby se tyto porosty staly

---

<sup>2</sup> V zákoně o daních z příjmů v § 26 odst. 2 je stanovena výše ocenění na částku vyšší než 40 000 Kč, účetně si však podnik může stanovit vlastní hranici ocenění. Přesto je nejčastěji účetními jednotkami ponechána na hranici 40 000 Kč.

hmotným majetkem musí být současně splněny podmínky stanovené v ustanovení § 26 odst. 9 zákona o daních z příjmů, jedná se tedy o:

- a) ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0, 25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha,
- b) ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0, 25 ha v hustotě nejméně 1 000 keřů na 1 ha,
- c) chmelnice a vinice.

Již při zakládání porostů se posuzuje splnění výše uvedených podmínek. Podnikatelský subjekt pak zahájí odepisování až v okamžiku, kdy mu z porostů začne plynout užitek, který se projeví v jeho příjmech.

Podle směrné účtové osnovy se pěstitelské celky trvalých porostů účtují na účty účtové skupiny 02 – DHM odpisovaný, konkrétně na účet 025 – Pěstitelské celky trvalých porostů.

### **2.2.5 Dospělá zvířata a jejich skupiny**

Obsahem položky „B.II.5. Dospělá zvířata a jejich skupiny“ jsou dospělá zvířata a jejich skupiny (jedná se například o stáda, hejna atd.), s dobou použitelnosti delší než jeden rok a vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč, případně od výše ocenění určené účetní jednotkou. Obě podmínky musí být splněny současně. Není-li některá z podmínek splněna, účtuje účetní jednotka o těchto zvířatech jako o zásobách.

Podle směrné účtové osnovy se dospělá zvířata a jejich skupiny účtují na účty účtové skupiny 02 – DHM odpisovaný, konkrétně na účet 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny.

### **2.2.6 Jiný dlouhodobý hmotný majetek**

Mezi jiný dlouhodobý hmotný majetek můžeme zařadit:

- a) ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. lednu 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem a za podmínky stanovené v ustanovení § 56 odst. 2 písm. d) a odst. 3 Vyhlášky,
- b) umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy, případně jejich soubory,
- c) technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, za podmínky, že nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu již evidovaného hmotného majetku,

- d) technické rekultivace – hmotný majetek zahrnující náklady, které je povinen ve vymezených případech vynaložit daňový subjekt na úpravu pozemků dotčených jeho činností,
- e) výdaje hrazené nájemcem, které podle zvláštních předpisů tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšují u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč.

Majetek uvedený výše se podle směrné účtové osnovy účtuje na účty účtové skupiny 02 – DHM odpisovaný, konkrétně na účet 029 – Jiný dlouhodobý hmotný majetek.

### **2.2.7 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek**

Obsahem této položky je pořizovaný dlouhodobý hmotný majetek po dobu jeho pořizování a uvedení do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání.

Účetně ho zachytíme v účtové skupině 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek, konkrétně účet 042 – Pořízení DHM.

### **2.2.8 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek**

Tato položka zahrnuje krátkodobé a dlouhodobé zálohy poskytnuté na pořízení dlouhodobého hmotného majetku.

O těchto poskytnutých zálohách účtujeme v účtové skupině 05 – Poskytnuté zálohy na DM, konkrétně na účet 052 – Poskytnuté zálohy na DHM.

### **2.2.9 Oceňovací rozdíl k nabytému majetku**

Obsahem položky je kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého především koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví účetní jednotky prodávající, vkládající, zanikající nebo rozdělované odštěpením sníženým o převzaté závazky. viz [13]

Oceňovací rozdíl účtujeme v účtové skupině 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku, konkrétně účet 097 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

## **2.3 Oceňování dlouhodobého hmotného majetku**

Účetní jednotka je povinna ocenit majetek k okamžiku uskutečnění účetního případu, ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž sestavuje účetní závěrku, a to při respektování principu významnosti, věrného a poctivého zobrazení majetku.

Při oceňování dlouhodobého hmotného majetku postupujeme podle ustanovení § 25 zákona o účetnictví a § 47, 61 a 61a Vyhlášky.

K ocenění dlouhodobého hmotného majetku využíváme:

- pořizovací cenu,
- reprodukční pořizovací cenu,
- vlastní náklady.

### **2.3.1 Pořizovací cena**

Zákon o účetnictví definuje pořizovací cenu jako součet ceny pořízení majetku a nákladů s jeho pořízením související. Cena pořízení je cena, za kterou byl majetek skutečně nakoupen.

Náklady související s pořízením majetku jsou v podstatě vedlejší pořizovací náklady, které zvyšují pořizovací cenu majetku.

Položky, které do pořizovací ceny zahrnujeme, a které nikoli, vymezuje Vyhláška, konkrétně ustanovení § 47 – Způsoby oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a vymezení nákladů s jeho pořízením souvisejících, odstavec 1 a 2.

Mezi náklady související s pořízením majetku patří především náklady na:

- přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku (např. odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy a předprojektové přípravné práce a jiné),
- úroky (především z úvěrů souvisejících s pořízením majetku),
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení staveniště, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy,
- clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby,

- licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, nikoliv pro budoucí provoz,
- vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby. Zůstatkové ceny vyřazených staveb nebo jejich částí a náklady na vyřazení tvoří součást nákladů na novou výstavbu,
- odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,
- náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkovu nebo nájemci nemovitosti nebo za omezení v obvyklém užívání, jakož i náhrady za předčasně smýcený porost v souvislosti s výstavbou,
- zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování majetku. viz [13]

Právní úprava dále stanovuje, které náklady již nemohou být součástí ocenění dlouhodobého hmotného majetku a technického zhodnocení:

- opravy a údržba<sup>3</sup>,
- náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předcházejícího stavu,
- kursové rozdíly,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení, případně jiné sankce ze smluvních vztahů,
- nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba,
- náklady na zaškolení pracovníků,
- náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami,
- náklady na biologickou rekultivaci,
- náklady spojené s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání. viz [13]

### 2.3.2 Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Cena je stanovena na základě odhadu. Obecně platí, že její výši stanoví soudní znalec. Použije se v případě, jedná-li se o majetek darovaný, zděděný, vytvořený vlastní činností, pokud nelze zjistit náklady na jeho vytvoření a majetek nově zjištěný při inventarizaci a dosud nezachycený v účetnictví (např. inventarizační přebytek). Touto cenou

---

<sup>3</sup> Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se považuje provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady – § 47 odst. 2 Vyhlášky.

oceníme i vklad DHM, s výjimkou případů, kdy vklad je oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny jinak. viz [13]

### **2.3.3 Vlastní náklady**

Vlastní náklady jsou veškeré přímé a nepřímé náklady související s vytvořením DHM vlastní činností, případně nepřímé náklady správního charakteru, pokud vytvoření majetku je dlouhodobé povahy (tzn. že přesahuje jedno účetní období). Vlastními náklady oceňujeme majetek pořízený vlastní činností a příchovky zvířat.

Ocenění jednotlivého dlouhodobého hmotného majetku se zvýší o technické zhodnocení, k jehož účtování a odpisování je účetní jednotka oprávněna. V případě finančního leasingu se pořizovací cena majetku převzatého uživatelem do vlastnictví zvýší o technické zhodnocení odpisované uživatelem v průběhu užívání a pokračuje se v odpisování z takto zvýšené pořizovací ceny. viz [13]

Naopak pořizovací cenu dlouhodobého hmotného majetku snížíme o poskytnuté dotace na pořízení majetku a o dotaci na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění majetku. Dotací jsou bezúplatná plnění, která se poskytují přímo nebo zprostředkovaně podle zvláštních právních předpisů na stanovený účel ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, Národního fondu, ze státních fondů, z rozpočtů územních samosprávných celků, ale také i ze zahraničí z prostředků Evropského společenství nebo z veřejných rozpočtů cizího státu. viz [13]

## **2.4 Technické zhodnocení**

Pojem technické zhodnocení vymezuje zákon o daních z příjmů v ustanovení § 33. Jedná se o výdaje na:

- dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy,
- rekonstrukce majetku<sup>4</sup>,
- modernizace majetku<sup>5</sup>,

pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč.

---

<sup>4</sup> Rekonstrukcí majetku se rozumí takové zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.

<sup>5</sup> Modernizací majetku se rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Technický zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovenou částku 40 000 Kč, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zb).

Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu a u majetku odpisovaného podle zákona o daních z příjmů i zůstatkovou cenu v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého k obvyklému užívání majetku.

## **2.5 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku**

Dlouhodobý hmotný majetek je aktivum podniku, které se nespotřebovává jednorázově, ale postupně. V důsledku fyzického opotřebení<sup>6</sup> nebo morálního zastarávání<sup>7</sup> majetek postupně ztrácí svou hodnotu. Odpisem tedy nazýváme peněžní částku vyjadřující postupné opotřebení dlouhodobého majetku. Odpisy dělíme na účetní a daňové. Účetní odpisy vyjadřují skutečné opotřebení majetku a projeví se jako náklady v účetním výsledku hospodaření, nevstupují do základu daně z příjmů. Zatímco daňové odpisy jsou nákladem, který je daňově uznatelný a snižuje základ daně z příjmů.

### **2.5.1 Účetní odpisy**

Účetní odpisy jsou upraveny účetními předpisy, především ustanovením § 28 zákona o účetnictví a § 56 Vyhlášky. Podle těchto předpisů je účetní jednotka povinna sestavit odpisový plán, na jehož podkladě provádí odpisování majetku v průběhu jeho používání. Odpisové plány si účetní jednotka zvolí sama, například v závislosti na předpokládané době použitelnosti majetku, na způsobu jeho využití nebo ve vztahu k výkonům<sup>8</sup>. Výsledkem je stanovení měsíčních odpisů. Dlouhodobý hmotný majetek se odpisuje jen do výše jeho ocenění v účetnictví. Důležitou roli u odpisování hraje okamžik, od kterého můžeme začít odpisovat. Jedná se o okamžik, kdy je příslušný majetek účetně uveden do užívání. Účetní odpisování je v praxi zahájeno v měsíci následujícím po měsíci, kdy byl příslušný majetek do užívání uveden. Dále je třeba zmínit, že se účetní odpisy vždy zaokrouhlují na celé koruny směrem nahoru. V případě technického zhodnocení majetku je potřeba zohlednit případné

---

<sup>6</sup> Vzniká v důsledku užívání majetku.

<sup>7</sup> Vzniká v důsledku zastarávání majetku po technické stránce.

<sup>8</sup> U metody založené na výkonu se odpisy odvozují z kalkulovaného množství jednotek, které podle předpokladu podnik získá prostřednictvím daného aktiva.

zvýšení pořizovací ceny, a to od uvedení technického zhodnocení do provozuschopného stavu.

Účetními předpisy je vymezeno, kdo může dlouhodobý hmotný majetek odpisovat, jedná se o:

- účetní jednotky, které mají vlastnické nebo jiné právo k majetku, anebo které hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků,
- účetní jednotky, které jej používají v případech smlouvy o výpůjčce, po dobu zajištění závazků převodem práva, nebo v případech, kdy se vlastnické právo k movitým věcem nabývá na základě projevu vůle jiným způsobem než převzetím věci,
- účetní jednotky, které jej úplatně nebo bezúplatně poskytují jiné osobě k užívání zejména na základě smlouvy o nájmu nebo smlouvy o výpůjčce,
- účetní jednotky, které jej poskytují jiné osobě k užívání na základě smlouvy o finančním leasingu<sup>9</sup>,
- nájemce, pouze pokud je oprávněn o tomto majetku účtovat a odpisovat jej na základě smlouvy o nájmu podniku nebo jeho části. viz [8]

Z hlediska účetních odpisů DHM není zákonnými předpisy stanovena konkrétní doba odpisování, proto doba zvolená účetní jednotkou k odpisování by měla co nejvěrněji odpovídat skutečné době, po kterou bude majetek používán, a tím pádem také postupně opotřebováván.

Výjimku tvoří oceňovací rozdíl k nabytému majetku, u kterého je závazně stanovena doba i způsob odpisování. Aktivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odpisuje rovnoměrně sto osmdesát měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů. Pasivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odpisuje rovnoměrně také sto osmdesát měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do výnosů. Neodepsaná část aktivního nebo pasivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku se jednorázově odepíše při vyřazení poslední složky dlouhodobého nehmotného nebo hmotného majetku. O případnou následnou změnu kupní ceny podniku nebo jeho části se upraví hodnota aktivního nebo pasivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, a to beze změny doby odpisování. viz [13]

---

<sup>9</sup> Finančním leasingem se pro účely zákona o účetnictví rozumí poskytnutí majetku za úplatu do užívání, jestliže je uživatel oprávněn nebo povinen v průběhu užívání nebo po jeho ukončení nabýt vlastnické právo k poskytnutému majetku.



Legislativou České republiky je vymezen konkrétní majetek, který je vyloučen z účetního odpisování. A to z toho důvodu, že u některého dlouhodobého hmotného majetku nedochází k fyzickému nebo morálnímu opotřebení, ale vlivem času může docházet i k růstu jeho hodnoty. Jedná se o:

- pozemky,
- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy<sup>10</sup>,
- nedokončený dlouhodobý hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- najatý nebo obdobně užívaný dlouhodobý hmotný majetek, není-li zákonem nebo vyhláškou stanoveno jinak. viz [13]

#### **2.5.1.1 Komponentní odpisování majetku**

Stavby, byty a nebytové prostory, samostatné movité věci a soubory movitých věcí může účetní jednotka podle ustanovení § 56a Vyhlášky s účinností od 1. ledna 2010, a s ohledem na významnost, věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, odpisovat metodou komponentního odpisování.

Účetní jednotka si vymezí druh majetku, u kterého tuto metodu použije, dále průběh používání a způsob určení komponentu, včetně jeho ocenění.

Za komponent se považuje část majetku nebo určená kontrola výskytu závad, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku a jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku. Jednotlivé komponenty se v průběhu používání odepisují samostatně od zbylé části majetku.

#### **2.5.2 Daňové odpisy**

Problematika daňových odpisů je upravena zákonem o daních z příjmů, především v ustanoveních § 26 až 32d. Odpisováním se podle tohoto zákona rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. Konkrétně § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů říká, že účetní jednotky nejsou povinny uplatňovat daňové odpisy, ale je to jen jejich právo. Daňové odpisování lze kdykoliv přerušit, platí zde však podmínky, že při obnovení

---

<sup>10</sup> Například zákonem č. 122/2000 Sb., o ochraně sbírek muzejní povahy a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

odpisování musí poplatník pokračovat v odpisování způsobem, jako by k přerušení vůbec nedošlo a v době přerušení neuplatní výdaje paušální částkou (procentem z příjmů). Uplatní-li poplatník výdaje paušální částkou, nemůže za toto zdaňovací období uplatnit odpisy v prokázané výši a ani o tuto dobu prodloužit odpisování pro daňové účely. Poplatník vede odpisy po dobu uplatňování výdajů paušální částkou pouze evidenčně.

Stejně jako o odpisech účetních, platí také o daňových odpisech, že se při výpočtu zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Účetní jednotka vypočítá daňové odpisy až ke konci účetního období, výše těchto odpisů je stanovena roční částkou, která nezohledňuje dobu pořízení majetku. Odepisuje se však jen do výše vstupní ceny daného majetku. O daňových odpisech se na rozdíl od účetních neúčtuje, ale nalezneme je na inventárních kartách příslušného hmotného majetku.

Z daňového hlediska je DHM vymezen v ustanovení § 26 odst. 2 a 3 zákona o daních z příjmů. Tento majetek může odepisovat především poplatník, který má k majetku vlastnické právo, organizační složka státu příslušná hospodařit s majetkem státu, státní podnik, národní podnik a státní organizace příslušná hospodařit s majetkem státu a organizace zřízená územním samosprávným celkem příslušná hospodařit s majetkem svého zřizovatele a také nástupnická společnost nebo družstvo zanikající nebo rozdělované společnosti nebo družstva při přeměnách podle zvláštního zákona.

Některý hmotný majetek je daňovými předpisy vyloučen z odpisování. Podrobný výčet tohoto majetku nalezneme v ustanovení § 27 zákona o daních z příjmů, jedná se například o pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jež nedosáhly plodonosného stáří, umělecká díla, která jsou hmotným majetkem a nejsou součástí staveb a budov, dále předměty muzejní a galerijní hodnoty, movité kulturní památky a soubory movitých kulturních památek a jiné.

Odpisování majetku lze zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání. Postup odpisování hmotného majetku je stanoven v ustanovení § 30 až 32 zákona o daních z příjmů. Poplatník zatřídí hmotný majetek v prvním roce odpisování do některé z odpisových skupin, které se liší délkou odpisování. Viz tabulka 2.1.

**Tab. 2.1 Doba odpisování u jednotlivých odpisových skupin**

Odpisová skupina	Doba odpisování	Příklady majetku
1	3 roky	psací a kancelářské potřeby, kancelářské stroje a počítače, jízdní kola, zvířata ...
2	5 let	koně, drátěné výrobky, čerpadla, účelové stroje, nákladní automobily, traktory, přívěsy ...
3	10 let	ocelové konstrukce, turbíny, generátory, jeřáby, výtahy, skleníky, lodě ...
4	20 let	budovy ze dřeva a plastů, oplocení, věže, stožáry, stavby elektráren ...
5	30 let	dálnice, silnice, mosty, tunely, nádrže vod, byty a nebytové prostory...
6	50 let	budovy administrativní, hotelové, obchodní doby, náboženské, muzea, knihovny ...

Zdroj: § 30 odst. 1 zákona o daních z příjmů

Odpisové skupiny jsou vymezeny v příloze č. 1 k zákonu o daních z příjmů a podle platné legislativy rozlišujeme 6 odpisových skupin.<sup>11</sup>

Poplatník si zvolí způsob odpisování hmotného majetku, a to buď rovnoměrné nebo zrychlené daňové odpisy. Kromě těchto dvou základních způsobů byly novelizací zákona o daních z příjmů s účinností od ledna 2009 zavedeny mimořádné odpisy. V případě, že poplatník začne používat určitý způsob odpisování, nemůže jej již během doby odpisování určitého majetku měnit.

### 2.5.2.1 Rovnoměrné daňové odpisy hmotného majetku

Při výpočtu rovnoměrných (lineárních) daňových odpisů se řídíme ustanovením § 31 zákona o daních z příjmů. V tomto paragrafu jsou uvedeny čtyři tabulky pod písmeny a) – d), které přiřazují odpisovým skupinám maximální roční odpisové sazby. Tabulky b) – d) dovolují některým poplatníkům v prvním roce odpisování u majetku v první až třetí odpisové skupině odepsat o 20, 15 nebo 10 % více, než stanoví základní tabulka s písmenem a). Zákon o daních z příjmů v ustanovení § 31 odst. 2 – 4 definuje poplatníky, kteří mohou využít tyto sazby a odst. 5 definuje majetek, u kterého mohou být tyto sazby využity.

Při rovnoměrném odpisování jsou roční odpisy po celou dobu odpisování shodné, s výjimkou prvního roku odpisování. Výše ročního rovnoměrného daňového odpisu

<sup>11</sup> Díky reformám zákona o daních z příjmů se počet odpisových skupin neustále měnil. V letech 1993 – 2004 existovalo podle zákona o daních z příjmů pouze 5 odpisových skupin. Pro účetní období počínající rokem 2004 byla zavedena skupina šestá. Následně roku 2005 novela zákona o daních z příjmů zavedla sedmou odpisovou skupinu označenou jako 1a. Skupina 1a byla zrušena počínaje 1. 1. 2008 a majetek z této skupiny přešel do odpisové skupiny 2.

se vypočte jako jedna setina vstupní ceny majetku vynásobená přiřazenou roční odpisovou sazbou, podle vzorce:

- v prvním roce odpisování: 
$$O = \frac{VC * ROS}{100}$$
 ROS v prvním roce odpisování

- v dalších letech odpisování: 
$$O = \frac{VC * ROS}{100}$$
 ROS v dalších letech odpisování

kde: O..... odpis

VC..... vstupní cena majetku

ROS..... roční odpisová sazba

Pokud dojde u majetku k technickému zhodnocení, které zvýší jeho vstupní cenu, vypočte se rovnoměrný daňový odpis podle vzorce:

$$O = \frac{ZVC * ROS}{100}$$
 ROS pro zvýšenou vstupní cenu

kde: ZVC.....zvýšená vstupní cena majetku

### 2.5.2.2 Zrychlené daňové odpisy hmotného majetku

Při výpočtu zrychlených daňových odpisů se řídíme ustanovením § 32 zákona o daních z příjmů. Tento způsob odpisování umožňuje poplatníkům na začátku odpisování zahrnovat do výdajů vyšší částky, ke konci odpisování naopak nižší částky než je tomu u rovnoměrných odpisů. Základem pro výpočet zrychlených daňových odpisů jsou tzv. koeficienty, které jsou přiřazeny jednotlivým odpisovým skupinám. Stejně jako u rovnoměrných odpisů je u zrychleného odpisování dána možnost pro první vlastníky u vymezeného majetku zvýšit první roční zrychlený odpis o 10, 15 nebo 20% vstupní ceny.

Výše ročního zrychleného daňového odpisu se vypočte jako podíl vstupní ceny majetku a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování, tedy podle vzorce:

- v prvním roce odpisování: 
$$O = \frac{VC}{K_1}$$

- v dalších letech odpisování: 
$$O = \frac{2 * ZC}{K_2 - n}$$

kde: O..... odpis

VC.....vstupní cena majetku

ZC.....zůstatková cena majetku

K<sub>1</sub>.....koeficient v prvním roce odpisování

K<sub>2</sub>.....koeficient v dalších letech odpisování

n.....počet let, po které byl již majetek odpisován

Pokud dojde u majetku k technickému zhodnocení, které zvýší jeho vstupní cenu, vypočte se zrychlený daňový odpis:

- v roce zvýšení zůstatkové ceny jako podíl dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny majetku a přiřazeného koeficientu zrychleného odpisování platného pro zvýšenou zůstatkovou cenu, tedy podle vzorce:

$$O = \frac{2 * ZZC}{K_3}$$

- v dalších zdaňovacích obdobích jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem zrychleného odpisování platným pro zvýšenou zůstatkovou cenu a počtem let, po které byl odpisován majetek ze zvýšené zůstatkové ceny, podle vzorce:

$$O = \frac{2 * ZZC}{K_3 - n}$$

kde: ZZC.....zvýšená zůstatková cena

K<sub>3</sub>..... koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu

n..... počet let, po které byl již majetek odpisován ze zvýšené zůstatkové ceny

### 2.5.2.3 Mimořádné odpisy hmotného majetku

Možnost mimořádných odpisů byla zavedena novelizací zákona o daních z příjmů, jako tzv. protikrizové opatření na podporu hospodářského růstu v době celosvětové krize a bude jej možné využívat pouze po přechodnou dobu. Jeho zvýhodnění spočívá ve zkrácení doby odpisování, a tím také k uplatnění daňově uznatelných nákladů ve vyšších částkách než při rovnoměrném či zrychleném odpisování.

Mimořádné odpisy se týkají pouze majetku zařazeného do 1. nebo 2. odpisové skupiny, který byl pořízen v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010 a tento majetek je nový a poplatník je jeho prvním vlastníkem. Za prvního vlastníka se považuje i poplatník, který majetek vyrobil ve vlastní režii. Poplatník má povinnost zahájit odpisování počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Odpisy se stanoví s přesností na celé měsíce a zaokrouhlují se na celé koruny nahoru. viz [9]

Hmotný majetek patřící do první odpisové skupiny lze odepsat rovnoměrně bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 12 měsíců<sup>12</sup>. Hmotný majetek patřící do druhé odpisové skupiny lze odepsat bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 24 měsíců, přičemž za prvních 12 měsíců se uplatní odpisy rovnoměrně do výše 60 % vstupní ceny hmotného majetku,

---

<sup>12</sup> Měsíční odpis tedy činí 1/12 vstupní ceny majetku.

za dalších bezprostředně následujících 12 měsíců pak do výše 40 % vstupní ceny hmotného majetku<sup>13</sup>. U takto odpisovaného hmotného majetku technické zhodnocení nezvyšuje vstupní cenu, ale je vedeno a odpisováno samostatně jako hmotný majetek podle § 26 až 30 a § 31 až 33 zákona o daních z příjmů. viz [9]

Odpisy jsou účtovány na vrub nákladů a ve prospěch opravek k dlouhodobému hmotnému majetku.

Účtování odpisů dlouhodobého hmotného majetku:

Odpisování DHM

551/08x

## 2.6 Účtování dlouhodobého hmotného majetku

Postupy účtování při pořízení a vyřazení dlouhodobého hmotného majetku.

### 2.6.1 Pořízení dlouhodobého hmotného majetku

Účetní jednotka může DHM pořídit koupí, vytvořením vlastní činnosti, bezúplatným nabytím (darováním), nabytím majetku vkladem od jiné osoby, převodem z osobního vlastnictví do obchodního majetku či finančním leasingem. Celkový proces pořízení DHM se zachycuje na účtu 042 – Pořízení DHM, který má charakter kalkulačního účtu. Sledují se na něm jednotlivé složky pořizovací ceny majetku do doby převedení dokončených investic do užívání.

Tab. 2.2 Účtování pořízení DHM

č.	Účetní operace	MD	D
1.	Nákup DHM (v hotovosti, na fakturu)	042	211, 321
2.	Náklady vzniklé v souvislosti s výrobou DHM	5xx	1xx, 2xx, 3xx
3.	Aktivace DHM vytvořeného vlastní činností	042	624
4.	Pořízení DHM bezúplatným nabytím (darováním)	042	413
5.	Pořízení DHM vkladem	042	419
6.	Pořízení DHM převodem z osobního užívání	042	491
7.	Zařazení DHM do užívání	02x, 03x	042

### 2.6.2 Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku

Účetní jednotka může DHM vyřadit ze své evidence z důvodů opotřebení, prodeje, škody či manka, bezúplatným převodem, vkladem do jiné obchodní společnosti či převodem

<sup>13</sup> Měsíční odpis prvních 12 měsíců činí 1/20 vstupní ceny majetku a měsíční odpis v druhých 12 bezprostředně následujících měsících činí 1/30 vstupní ceny majetku.

z podnikání do osobního užívání. Je důležité zda má majetek nějakou zůstatkovou cenu nebo jestli byl již zcela odepsán. Při vyřazení začneme doučtováním zůstatkové ceny daného majetku na příslušný nákladový účet a poté vyřadíme majetek z evidence v pořizovací ceně.

**Tab. 2.3 Účtování vyřazení DHM**

č.	Účetní operace	MD	D
1.	Vyřazení DHM z důvodu opotřebení	551	08x
2.	Vyřazení DHM z důvodu prodeje	541	08x
3.	Vyřazení DHM z důvodu škody či manka	549, 582	08x
4.	Vyřazení DHM z důvodu bezúplatného převodu (darování)	543	08x
5.	Vyřazení DHM z důvodu vkladu do jiné obchodní společnosti	367	08x
6.	Vyřazení DHM převodem z podnikání do osobního užívání	491	08x
7.	Vyřazení DHM z užívání	08x	02x <sup>14</sup>

## 2.7 Rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku

Tvorba a použití rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku je upravena zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Rezervy jsou určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, je u nich znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není jistá částka nebo datum, ke kterému vzniknou. Rezervy na opravu hmotného majetku jsou výdajem (respektive nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů<sup>15</sup> a lze je tvořit u majetku, jehož doba odpisování je pět a více let.

Výše rezervy na opravy hmotného majetku se stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Rezerva nesmí být tvořena jen jedno zdaňovací období. viz [11]

Rezerva se nevytváří na hmotný majetek určený k likvidaci, na majetek, u kterého se opravy každoročně opakují, na majetek, u kterého jde o opravy v důsledku škody či nepředvídatelné anebo nahodilé události a na majetek vlastníka, na kterého je vyhlášen konkurs. viz [11]

<sup>14</sup> DHM neodpisovaný se účtuje na vrub stejných účtů jako majetek odpisovaný, ale ve prospěch účtové skupiny 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný.

<sup>15</sup> Pouze pokud budou peněžní prostředky v plné výši rezervy na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie a tento účet je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle ustanovení § 7 zákona o rezervách, a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání.

Rezerva se zruší, jestliže není oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po období, ve kterém k ní mělo dojít.

Tvorba rezerv se účtuje na vrub nákladů, jejich použití, snížení nebo zrušení pro nepotřebnost ve prospěch nákladů.

Účtování rezervy na opravu hmotného majetku:

Tvorba rezervy na opravu DHM	552/451
Čerpání nebo zrušení rezervy	451/552

## 2.8 Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku

Opravné položky k odpisovanému dlouhodobému majetku se tvoří v případech, kdy je užitná hodnota majetku, zjištěná inventarizací, výrazně nižší, než jeho ocenění v účetnictví po odečtení oprávek, a toto snížení hodnoty nelze považovat za snížení trvalé. Opravná položka tedy vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku.

Účtování o přechodném snížení majetku se provádí v rámci uzavírání účetních knih pomocí opravných položek na účtech účtové skupiny 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku.

Tvorba opravné položky se provádí na vrub nákladů a pominou-li důvody pro přechodné snížení majetku, dojde k rozpuštění opravné položky ve prospěch nákladů.

Účtování opravných položek k dlouhodobému hmotnému majetku:

Tvorba opravné položky k DHM	559/092
Rozpuštění opravné položky	092/559

## 2.9 Analytické a podrozvahové účty

Obsahové vymezení analytických a podrozvahových účtů nalezneme v ČÚS č. 001.

Analytické účty slouží k identifikaci majetku a obsahují hlavně:

- název, popis majetku, číselné označení,
- datum a způsob pořízení a uvedení majetku do používání,
- ocenění
- zvolený způsob účetního a daňového odpisování,



- roční sazby účetních a daňových odpisů a jejich částky za zdaňovací období,
- datum a způsob vyřazení majetku,
- jestliže účetní jednotka nemá vlastnické právo k majetku, uvádí se skutečný vlastník.

Na podrozvahových účtech účtových skupin 75 až 79 sleduje účetní jednotka důležité skutečnosti, jejichž znalost je podstatná pro posouzení majetkoprávní situace podniku a ekonomických zdrojů, které lze využít. Sledují se zde například přijaté hypotéky, najatý majetek, majetek přijatý do úschovy, závazky a pohledávky z leasingu a jiné.

### **3 Charakteristika dlouhodobého hmotného majetku podle IAS/IFRS**

Účetnictví poskytuje externím i interním uživatelům informace o finanční situaci podniku. Jeho úkolem je věrné, poctivé a srozumitelné zobrazení ekonomické skutečnosti společnosti. V souvislosti se vznikem nadnárodních společností vznikla potřeba sladění účetních výkazů, tzv. harmonizace účetnictví. Je důležité urychlit komunikaci, zvýšit srovnatelnost, srozumitelnost a spolehlivost ekonomických informací.

Z těchto důvodů byl založen v roce 1973 Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC - International Accounting Standards Committee), který začal vydávat v sedmdesátých letech dvacátého století Mezinárodní účetní standardy (IAS - International Accounting Standards). V průběhu existence Výboru vzniklo 41 standardů, které byly postupem času novelizovány, některé byly zrušeny či sloučeny s jinými.

V roce 2001 byl tento Výbor nahrazen Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standards Board). Tato Rada novelizovala standardy IAS, kterým ponechala původní označení a vydala nové standardy, které jsou již pojmenovány jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS – International Financial Reporting Standards), jejichž číslování začíná opět od jedničky. Přehled platných mezinárodních standardů uvádím v příloze č. 2 této práce.

Mezinárodními účetními standardy se řídí všechny společnosti, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v Evropské unii. Tyto podniky mají povinnost zveřejňovat individuální a konsolidované účetní závěrky v souladu s principy IFRS. V praxi však podle IFRS zveřejňují své účetní závěrky i mnohé další společnosti. Tento trend svědčí o rostoucím významu a kvalitě IFRS. Přehled zemí užívající IFRS uvádím v příloze č. 3 této práce.

Novelou zákona o účetnictví s účinností od 1. 1. 2011 bylo upraveno použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení účetních závěrek pro společnosti sídlící v České republice, konkrétně se jedná o § 19a zákona o účetnictví. Hlavní důvody, které vedly k rozhodnutí novelizovat tuto část zákona byly v podstatě dva. Prvním důvodem byla potřeba upravit postup, kdy účetní jednotka přestává být dočasně emitentem cenných papírů. Druhým důvodem bylo umožnit účetním jednotkám, aby při konsolidaci mohly přímo

předávat informace nutné k sestavení konsolidované účetní závěrky, bez transformace údajů z jejich účetnictví vedeného podle českých předpisů.

Nejvýznamnější složkou většiny podniků bývá majetek. Je to zároveň oblast, kde existuje i nejvíce rozdílů mezi IFRS a českými předpisy. Proto se ve své práci budu především věnovat standardům IAS 16, IAS 40 a IFRS 5.

### **3.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení**

Jedná se o stěžejní standard, který upravuje uznání, oceňování a vykazování pozemků, budov a zařízení, dále se zabývá problematikou oprav a technického zhodnocení tohoto majetku, jeho odpisováním a vyřazením. Standard dále definuje požadavky na zveřejnění těchto dlouhodobých aktiv v příloze k účetní závěrce.

Tento standard byl poprvé přijat v roce 1982 a vstoupil v platnost v roce 1983 pod názvem Účtování pozemků, budov a zařízení. Od této doby byl průběžně novelizován, byla upravována terminologie v souladu s ostatními standardy. Úpravy vyplývající ze zdokonalení mezinárodních standardů (květen 2008), týkající se účtování prodejů aktiv určených k pronájmu a definice zpětně získatelné částky jsou účinné k 1. 1. 2009. viz [17]

#### **3.1.1 Rozsah působnosti standardu**

Standard IAS 16 se použije na všechny pozemky, budovy a zařízení, které jsou pořízeny účetní jednotkou za účelem dlouhodobého používání při běžné podnikové činnosti.

Do působnosti standardu nepatří:

- lesy a podobné obnovitelné přírodní zdroje a ostatní biologická aktiva<sup>16</sup> související se zemědělskou činností (jsou upraveny v IAS 41 – Zemědělství),
- práva k nerostům a zásoby nerostných surovin jako ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných přírodních zdrojů (jsou upravena v IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů),
- dlouhodobý hmotný majetek, který je určen k prodeji (touto problematikou se zabývá IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončené činnosti viz kapitola 3.3),
- dlouhodobý hmotný majetek, který má charakter investic do nemovitostí<sup>17</sup> (problematika je řešena standardem IAS 40 – Investice do nemovitostí viz kapitola 3.2),

---

<sup>16</sup> Za biologická aktiva jsou považována živá zvířata a rostliny, které jsou upraveny standardem IAS 41 a to za podmínky, že jsou využívány v rámci zemědělské činnosti.

- dlouhodobý hmotný majetek, který je pořízován formou finančního leasingu (je upraven standardem IAS 17 – Leasingy),
- pozemky, budovy a zařízení, které jsou pořízovány a drženy za účelem prodeje a jsou součástí zásob (upraveny standardem IAS 2 – Zásoby).

### 3.1.2 Výchozí definice

Pozemky, budovy a zařízení (Property, plant and equipment) – jsou hmotná aktiva, která podnik používá za účelem výroby, zásobování zbožím nebo službami, za účelem pronájmu nebo z administrativních důvodů a jejich předpokládané využití je delší než jedno účetní období. viz [7]

Pořizovací cena (Cost) – vyjadřuje uhrazenou peněžní částku nebo reálnou hodnotu jiných protihodnot souvisejících s nabytím aktiva v době jeho pořízení nebo výstavby. viz [7]

Doba použitelnosti (Useful life) – představuje období využití daného aktiva podnikem, nebo očekávaný objem produkce, které aktivum vyrobí. viz [7]

Zbytková hodnota (Residual value) – vyjadřuje odhadnutou částku, kterou by podnik v současnosti získal při vyřazení aktiva po odečtení nákladů spojených s vyřazením, kdyby aktivum nyní bylo v takovém stavu, v jakém se bude nacházet na konci doby své použitelnosti. Cílem zbytkové hodnoty je odepsat jen tu část aktiva, kterou podnik spotřebovává, a zároveň je tímto splněn i požadavek Koncepčního rámce na věčnou a časovou souvislost nákladů a výnosů. viz [7]

Odpisy (Depreciation) – jedná se o systematické rozložení odepisovatelné částky aktiva po dobu jeho použitelnosti. viz [7]

Odepisovatelná částka (Depreciable amount) – jedná se o pořizovací cenu aktiva sníženou o zbytkovou hodnotu. viz [7]

Účetní hodnota (Carrying amount) – je částka, ve které je aktivum vykazováno po odečtení opravěk a akumulovaných ztrát ze snížení hodnoty. viz [7]

Reálná hodnota (Fair value) – vyjadřuje částku, za kterou může být dané aktivum směneno mezi znalými a ochotnými stranami při transakcích za obvyklých podmínek. viz [7]

---

<sup>17</sup> IAS 16 se vztahuje pouze na investice do nemovitostí, které jsou ve fázi pořízování, to znamená, že nejsou dokončeny. Dokončené investice do nemovitostí upravuje IAS 40.

Ztráta ze snížení hodnoty (An impairment loss) – jedná se o částku, o kterou je účetní hodnota aktiva vyšší než jeho zpětně získatelná částka. Jejím výpočtem se zabývá standard IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. viz [7]

Zpětně získatelná částka (Recoverable amount) – je vyšší částka z čisté prodejní ceny aktiva a z hodnoty užívání. viz [7]

Specifická hodnota pro podnik (Entity-specific value) – představuje současnou hodnotu peněžních toků, kterou podnik očekává, že obdrží z nepřetržitého používání aktiva a z jeho vyřazení na konci doby použitelnosti, nebo které vzniknou v souvislosti s vypořádáním závazku. viz [7]

### **3.1.3 Uznání dlouhodobých hmotných aktiv k užívání**

Pozemky, budovy a zařízení se vykážou v rozvaze jako aktivum pouze tehdy, pokud splňují základní definici aktiva, která je uvedena v Koncepčním rámci. Definice obsahuje dvě kritéria, která musí být současně splněna a to:

- je pravděpodobné, že budoucí ekonomický užitek spojený s danou položkou poplyne do podniku,
- pořizovací cena aktiva lze spolehlivě stanovit.

V případě, že jedno z kritérií není naplněno, jsou náklady na danou položku vykázány ve výsledovce.

Standard navrhuje možné členění dlouhodobých hmotných aktiv podle společných vlastností do těchto tříd:

- pozemky,
- budovy,
- stroje,
- lodě,
- letadla,
- motorové dopravní prostředky,
- nábytek a příslušenství,
- kancelářské zařízení. viz [2]

Mezinárodní standardy nestanovují žádnou peněžní hranici pro zařazení majetku do dlouhodobých aktiv. Určení této peněžní hranice je součástí účetní politiky jednotlivých podniků. Účetní jednotka rozhoduje i o tom, které položky bude v rámci pozemků, budov

a zařízení sledovat odděleně v souvislosti s charakterem podnikatelské činnosti, způsobu využívání a době použitelnosti jednotlivých aktiv, zásadě významnosti atd.

Položky stejného technicko-ekonomického určení, které jsou hodnotově samostatně nevýznamné, ale které podnik využívá v takovém množství, že jejich hodnota jako celku je významná, jsou sledovány a odepisovány jako celek.

Účetní jednotka je povinna rozdělit aktiva na více součástí (jedná se o tzv. komponentní přístup), pokud mají jednotlivé části aktiva rozdílnou dobu použitelnosti. Tyto součásti jsou odepisovány a sledovány v účetnictví samostatně.<sup>18</sup>

Podle mezinárodních standardů jsou většinou náhradní díly chápány jako zásoby, a proto jsou účtovány do nákladů v okamžiku spotřeby. Avšak náhradní díly, u kterých podnik předpokládá, že budou používány po dobu delší, než jeden rok, jsou součástí budov, pozemků a zařízení a řídí se standardem IAS 16.

### **3.1.4 Oceňování**

Aktiva, splňující podmínky vykazání, jsou oceněna pořizovací cenou. V průběhu držení aktiva si podnik zvolí buď model pořizovací ceny nebo model přecenění. Vybraný model musí být použit na celou třídu aktiv.

#### **3.1.4.1 Ocenění v době pořízení aktiva**

Mezi pořizovací náklady zahrneme veškeré náklady, které jsou nutné k tomu, aby aktivum přinášelo užitek. Jedná se například o:

- nákupní cenu (cena pořízení včetně cla a nevratných daní snížená o veškeré slevy),
- náklady na přípravu místa, dopravu, manipulaci, instalaci, montáž,
- výkony provedené ve vlastní režii<sup>19</sup>,
- platby specializovaným odborníkům a mzdové náklady zaměstnanců přímo přiřaditelné k pořízení daného aktiva,
- odhad nákladů spojených s vyřazením aktiva, s jeho demontáží a uvedením místa do původního stavu<sup>20</sup>. viz [6]

---

<sup>18</sup> Jako příklad mohu uvést budovu, která má dobu použitelnosti 50 let. Mohu ji rozdělit na jednotlivé části, jako střechu s dobou životnosti 30 let, okna s dobou životnosti 15 let, výtah v budově s dobou životnosti 10 let atd.

<sup>19</sup> Lze přiřadit jestliže jsou nezbytné pro pořízení aktiva.

<sup>20</sup> Náklady spojené s vyřazením aktiva a uvedením místa do původního stavu představují závazek vznikající účetní jednotce buď v době nákupu aktiva nebo v období, kdy je aktivum používáno k jiným než výrobním účelům. Tyto náklady se zachytí na jedné straně jako aktivum a na druhé straně jako rezerva v souladu se standardem IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky podmíněná aktiva.

Podle IAS 16 nejsou součástí pořizovací ceny:

- náklady na otevření a přemístění nového provozu,
- náklady na představení nového výrobku či služby (náklady na reklamu a propagaci),
- náklady spojené s podnikáním v nové lokalitě včetně nákladů na zaškolení pracovníků,
- správní náklady a jiné režijní náklady,
- počáteční provozní ztráty (např. z důvodu vznikající poptávky po výrobku),
- náklady na stěhování a reorganizaci provozu,
- nadměrná spotřeba materiálu, vnitropodnikové zisky. viz [1]

### 3.1.4.2 Ocenění v průběhu držení aktiva

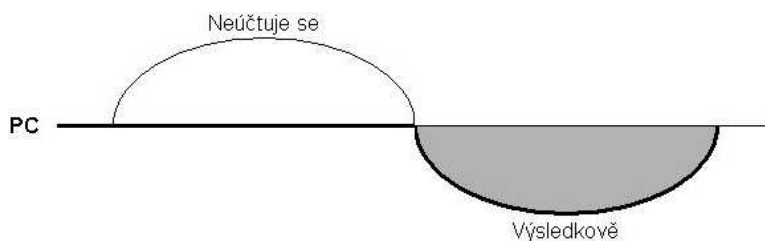
Standard IAS 16 umožňuje k rozvahovému dni přecenit aktiva buď modelem pořizovací (tzv. historické) ceny nebo modelem přecenění.

#### Model pořizovací ceny (Cost model)

V modelu pořizovací ceny jsou aktiva účtována v původní pořizovací ceně snížené o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty v souladu s IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv.

Model lze graficky znázornit takto:

Obr. 3.1 Model pořizovací ceny



Zdroj: KRUPOVÁ, L. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: 1. VOX, 2009. str. 237, ISBN 978-80-86324-76-0.

Aplikace tohoto modelu je jednoduchá, a proto je tento model v praxi hojně využíván.

#### Model přecenění (Revaluation model)

V modelu přecenění se aktiva vykazují v reálné hodnotě (fair value) k datu přecenění snížené o oprávky a kumulované ztráty ze snížené hodnoty. Reálná hodnota pozemků a budov odpovídá tržní ceně, kterou stanoví nezávislý odhadce. U strojů a zařízení se fair value určí odhadem tržní ceny. Nelze-li tržní cenu stanovit, určí se reálná hodnota dle výnosové metody nebo ve výši odepsaných reprodukčních nákladů.

Přeceňování musí účetní jednotka provádět pravidelně, tak aby se účetní hodnota aktiva významně neodlišovala od reálných hodnot pozemků, budov a zařízení. Jestliže se tržní ceny aktiv významně nemění, provádí se přecenění po třech až pěti letech.

Tento model povoluje přecenění majetku nejen směrem dolů, ale i směrem nahoru. Po provedeném přecenění následuje odepisování z přeceněné hodnoty.

Jestliže dojde k přecenění aktiva jsou oprávky k datu přecenění buď přepočteny stejným poměrem jako je poměr reálné a účetní hodnoty aktiva. Stejným poměrem je přepočtena i hrubá hodnota, takže účetní hodnota aktiva po přecenění se rovná reálné hodnotě. Nebo jsou oprávky eliminovány tak, aby se hrubá hodnota aktiva rovnala jeho reálné hodnotě. viz [6]

Přecenění směrem nahoru, tzn. zvýšení hodnoty aktiva se zaúčtuje ve prospěch vlastního kapitálu, například do položky „Fond z přecenění“.<sup>21</sup> Toto zvýšení musíme evidovat odděleně, protože v případě, že v následujícím období dojde naopak ke snížení hodnoty, rozpustíme původní přecenění na vrub snížení fondu a teprve poté snižujeme původní pořizovací cenu aktiva. viz [2]

Přecenění směrem dolů, tzn. snížení hodnoty aktiva se zaúčtuje do nákladů. V případě, že již aktivum bylo přeceněno směrem nahoru a byl k němu vytvořen „Fond z přecenění“, promítne se toto snížení snížením vlastního kapitálu v položce „Fond z přecenění“ až do nuly a případný přebytek se doučtuje do nákladů. viz [2]

Zvýšení položky „Fond z přecenění“ představuje nerealizovaný výnos, protože se nepromítá do výsledovky. Při vyřazení aktiva je zůstatek položky „Fond z přecenění“ převeden do nerozdělených zisků. K postupnému převodu může dojít i v průběhu užívání aktiva, a to ve výši rozdílu mezi odpisy vypočítanými na základě historické a na základě přeceněné částky. viz [1]

Přecenění aktiv podle IAS 16 má dopad i v položce odložené daně z příjmů vykázané v souladu s IAS 12.

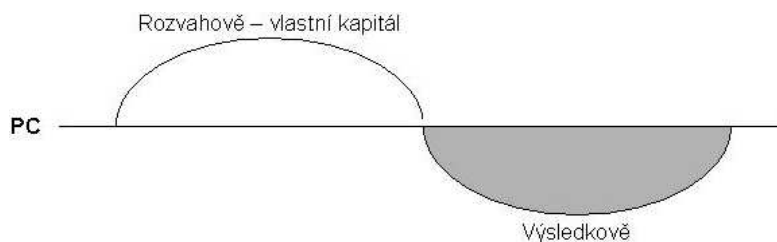
---

<sup>21</sup> Toto zvýšení hodnoty neovlivní výsledek hospodaření, jedná se o tzv. rozvahový přístup.



Model lze graficky znázornit takto:

**Obr. 3.2 Model přecenění**



Zdroj: KRUPOVÁ, L. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: 1. VOX, 2009. str. 238, ISBN 978-80-86324-76-0.

Přecenění majetku tímto modelem je nákladné a administrativně náročné, proto se Revulation model v praxi téměř nevyskytuje. I když poskytuje věrnější informace o finanční pozici podniku.

### 3.1.4.3 Následné výdaje

Za tzv. následné výdaje označujeme výdaje na opravy, udržování a technické zhodnocení dlouhodobých hmotných aktiv. Tyto výdaje zvýší hodnotu aktiva, jestliže z nich podnik bude mít větší ekonomický užitek, náklady se podniku v budoucnu vrátí alepší se výkonnost daného aktiva. Nejsou-li kritéria splněna, jedná se o běžné provozní náklady, které se uznají jako náklad a vykážou se ve výsledovce.

Příklady technického zhodnocení:

- úprava prodlužující životnost budovy nebo zvyšující její kapacitu,
- nahrazení části strojů částmi, které přispějí ke zlepšení kvality produkce,
- vývoj nového výrobního postupu, který značně sníží provozní náklady. viz [6]

### 3.1.5 Odpisování

Odpisy představují postupné převádění pořizovací ceny do nákladů podniku nebo do pořizovací ceny vyráběných aktiv. Podnikem je zahájeno odpisování v okamžiku způsobilosti aktiva k užívání. A je zastaveno, pokud dojde k prodeji či likvidaci daného aktiva nebo při zařazení mezi aktiva držena k prodeji vykazovaná v souladu s IFRS 5. V případě, že aktivum není dočasně využíváno se odepisování nepřerušuje. viz [2]

Pro účely odpisování je nutné rozdělit aktivum na části, které mají různou dobu použitelnosti a jejichž hodnota je významná a tyto části potom odepisovat odděleně. Podnik odpisuje z tzv. odepisovatelné částky, což je pořizovací cena aktiva snižená o zbytkovou hodnotu (viz kapitola 3.1.2 Výchozí definice). Z toho vyplývá, že se aktiva odepisují do výše

jejich zbytkové hodnoty a podnik tedy odepisuje jen tu část majetku, kterou opravdu spotřebovává.

Odpisové metody, výše zbytkové hodnoty a dobu použitelnosti aktiva je potřeba jednou ročně prověřit a v případě změny podnik postupuje dle IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby.

Dobu použitelnosti aktiva ovlivňují následující faktory:

- fyzické opotřebení (podle kvality a způsobu použití aktiva, intenzitě využívání atd.),
- morální a technická zastaralost (používání aktiva se stává neekonomické),
- právní a jiné omezení.

Výše odpisů závisí na:

- výši vstupní ceny aktiva (pořizovací či reálná cena),
- zbytkové hodnotě,
- délce použitelnosti,
- použité metodě odpisování.

## Metody odpisování

Účetní jednotka si zvolí takovou metodu odpisování, aby odpisem zachytila to, jak jsou podnikem spotřebovány užitky z majetku po dobu jeho použitelnosti.

Odpisové metody můžeme rozdělit do dvou skupin:

### 1. metody založené na čase

- a) lineární metoda – představuje rovnoměrné odpisování, kdy je odpis konstantní po celou dobu životnosti. Jedná se v praxi o nejpoužívanější metodu.

$$\text{Výše ročního odpisu} = \frac{PC - Z}{n}$$

kde: PC – pořizovací cena

Z – zbytková hodnota

n – očekávaná doba použitelnosti

- b) zrychlené odpisy – umožňují odepisovat aktivum rychleji v počátečních letech, jedná se o klesající odpis během doby životnosti aktiva.

- *metoda zmenšujícího se základu* – používá odpisovou sazbu, která je určitým násobkem lineární sazby. A touto sazbou násobí zůstatkovou hodnotu aktiva. Mohou se používat různé násobky lineární sazby. V případě použití dvojnásobku se tato metoda nazývá DDB (Double-declining Balance Method). Od odpisového základu

se neodčítá zbytková hodnota aktiva. Nevýhodou metody je prudký pokles odpisů a to, že majetek nelze v posledním roce odepsat do nuly.

- *metoda sumace čísel* – SYD – je založena na stanovení proměnlivého procenta odpisu z konstantního základu, což je vstupní cena pro odpisování. Odpisy se vypočtou tak, že odepisovatelnou částku vynásobíme poměrem počtu let, které zbývají do konce životnosti aktiva a součtem počtu jednotlivých let použitelnosti aktiva, která zbývají do konce životnosti aktiva od počátku daného roku.

## 2. metody založené na výkonu využití aktiva

Výše odpisu záleží na množství provedených výkonů nebo na objemu produkce daného aktiva, proto jsou odpisy v čase nerovnoměrné. Odpis se stanoví na jednotku výkonu (kg, km, apod.) a potom je podle skutečného objemu vypočten odpis za období.

Odpis založený na výkonu = odpisová sazba x množství produkce vyrobené za období

$$\text{Odpisová sazba} = \frac{PC - Z}{P}$$

kde: PC – pořizovací cena

Z – zbytková hodnota

P – odhad produkce daného aktiva po dobu jeho životnosti

### 3.1.6 Zveřejňování

Účetní jednotka zveřejní v účetní závěrce pro každou třídu aktiv následující údaje:

- použité způsoby oceňování
  - specifikace zjištění pořizovacích nákladů,
  - v případě přecenění majetku na reálnou hodnotu se zveřejní základ pro přecenění aktiv, datum přecenění, zda přecenění provedl nezávislý znalec, použité metody přecenění a významné odhady použité při stanovení reálné hodnoty, účetní hodnota každé třídy aktiv, tak jako by byla vykázána na základě modelu pořizovací ceny a vyčíslení rozdílu z přecenění za celé účetní období,
- metody odpisování a doby použitelnosti, odpisové sazby,
- hrubou účetní hodnotu a oprávky (včetně ztrát ze snížení hodnoty) na začátku a na konci období,
- přehled účetních hodnot na počátku a na konci období umožňující určit:
  - přírůstky a úbytky,
  - pořízení v rámci podnikových kombinací,
  - přecenění a ztráty ze snížení hodnoty promítající se do vlastního kapitálu,

- ztráty ze snížení hodnoty a zrušení ztráty ze snížení hodnoty promítajících se do výsledovky,
- odpisy,
- kursové rozdíly,
- a další změny. viz [2]

Účetní jednotka dále zveřejní:

- informace o omezení vlastnických práv k aktivům a údaje o aktivech daných k zástavě,
- zásady používané pro odhad nákladů na obnovu pozemků, budov a zařízení,
- náklady na nedokončené investice,
- smluvní závazky vzniklé z titulu pořízení pozemků, budov a zařízení,
- kompenzace od třetích stran za poškození dlouhodobého majetku. viz [15]

Standard ještě účetním jednotkám doporučuje zveřejnit:

- účetní hodnotu dočasně nepoužívaných pozemků, budov a zařízení,
- účetní hodnotu majetku, který je vyřazen z užívání a držen pro prodej v souladu s IFRS 5,
- hrubou účetní hodnotu plně odepsaného majetku, který se stále používá,
- a v případě použití modelu pořizovací ceny, reálnou hodnotu aktiv pokud se významně liší od účetní hodnoty. viz [4]

### **3.1.7 Odúčtování**

Účetní hodnota dlouhodobého aktiva je odúčtována v okamžiku vyřazení nebo v případě, že od dalšího užívání či prodeje aktiva není možné očekávat žádný užitek. viz [2]

Zisk nebo ztráta plynoucí z vyřazení aktiva se určí jako rozdíl mezi čistým výnosem z vyřazení (prodejní cenou) a účetní hodnotou aktiva. Výsledek je vykázán jako výnos nebo náklad a ovlivní výsledek hospodaření. Tento výnos se nevykazuje na řádku tržeb, jelikož se svým obsahem liší od výnosů běžných a pravidelně se opakujících. viz [15]

V případě, že je aktivum vyřazeno z používání a určeno pro další prodej, ocení se ve výši odhadnutého výnosu z prodeje a dále se již neodepisuje. Tato aktiva jsou upravena standardem IFRS 5. viz [2]

### **3.1.8 Srovnání s českou legislativou**

V rámci tohoto standardu se řeší otázky spadající podle české účetní legislativy do oblasti dlouhodobého hmotného majetku.

Česká účetní legislativa pro podnikatele neumožňuje použití modelu přecenění. Používá model pořizovací ceny, kdy ztráta ze snížení hodnoty je zachycena tvorbou opravné položky či mimořádným odpisem.

Hlavní náhradní díly se dle IFRS za určitých podmínek klasifikují jako pozemky, budovy a zařízení a dochází k jejich odepisování, zatímco v České republice se náhradní díly sledují a vykazují v rámci zásob materiálu (nedochází k odepisování, ale zúčtování do nákladů v době spotřeby), což může zkreslovat likviditu společnosti vykázanou v účetní závěrce.

Dále se podle českých předpisů nezahrnují do pořizovací ceny náklady na uvedení místa do původního stavu, naopak zůstatková cena vyřazených staveb, jež byly vyřazeny v důsledku nové výstavby je zahrnuta do pořizovací ceny nové výstavby.

Při stanovení odpisů standard IAS 16 přikládá velkou důležitost stanovení doby použitelnosti aktiva. Zatímco podniky v podmínkách české legislativy se dobou použitelnosti aktiva nezabývají a řídí se v tomto směru daňově uznatelnými odpisy stanovenými v zákoně o daních z příjmů, které pro jednotlivé skupiny dlouhodobého hmotného majetku stanovují minimální dobu odepisování. Takto stanovená doba odepisování nemusí vyhovovat konkrétním podmínkám užívání aktiva v podniku a může vést k vykazování odpisů nižších či vyšších a dalšímu zkreslení informací v účetních výkazech.

## **3.2 IAS 40 – Investice do nemovitostí**

Standard se zabývá problematikou identifikace, účetním zachycením, oceňováním a vykazováním investic do nemovitostí v účetní závěrce. Jedná se o investice do aktiv, které podnik sám nevyužívá, a proto je nutné tyto investice odlišovat od majetku užívaného vlastníkem, který je upraven IAS 16.

První podoba standardu nabyla účinnosti v roce 2001, a tím došlo k nahrazení původního standardu IAS 25 - Účtování investic. V průběhu let byl standard novelizován a byla upravována terminologie výrazů v souladu s ostatními mezinárodními standardy.

Úpravy v květnu 2008 se týkaly majetku ve výstavbě nebo vývoji pro budoucí použití jako investice do nemovitosti s účinností k 1. 1. 2009. viz [18]

### **3.2.1 Rozsah působnosti standardu**

Standard IAS 40 se použije na pozemky, budovy nebo jejich části, které vlastník pronajímá nebo je drží ze spekulativních důvodů pro růst jejich tržní ceny. Mimo jiné se standard zabývá i oceňováním v účetních výkazech nájemce v případě účastí na investicích do nemovitostí držených na základě pronájmu vykazovaného jako finanční leasing a oceňováním v účetních výkazech pronajímatele v případě investic do nemovitostí pronajatých nájemci na základě operativního leasingu.

Standard neupravuje situace řešené v IAS 17, jako například klasifikace leasingu, zachycení výnosů z leasingu, oceňování účastí na nemovitostech držených smlouvou o pronájmu vykazovaných jako operativní leasing v účetních výkazech nájemce, oceňováním čisté investice do finančního leasingu v účetních výkazech pronajímatele, zveřejňováním informací o finančním a operativním leasingu atd. viz [15]

Do působnosti standardů nespadají:

- nemovitosti určené k prodeji v rámci běžné činnosti podniku (upravuje IAS 2 – Zásoby),
- nemovitosti pořízené výhradně za účelem následného prodeje v blízké budoucnosti (upraveno v IFRS 5),
- vlastníkem užívané nemovitosti (upravuje IAS 16),
- nemovitosti stavěné či rekonstruované z pověření třetí strany (úprava v IAS 11 – Stavební smlouvy),
- nemovitosti ve výstavbě, které mají být po dokončení investic do nemovitostí se po dobu výstavby řídí standardem IAS 16, až po dokončení standardem IAS 40,
- biologická aktiva související se zemědělskou činností (upraveno v IAS 41 – Zemědělství),
- těžební práva a zásoby nerostných surovin jako ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných přírodních zdrojů (jsou upravena v IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů). viz [15]

### **3.2.2 Výchozí definice**

Investice do nemovitostí (Investment property) – jedná se o pozemek, budovu nebo její část drženou vlastníkem nebo nájemcem na základě finančního leasingu spíše za účelem

dosažení příjmu z nájemného nebo z kapitálového zhodnocení než pro používání ve výrobě, dodání zboží či služeb nebo pro administrativní účely. viz [7]

Vlastníkem užívaná nemovitost (Owner-occupied property) – je nemovitost držená vlastníkem nebo nájemcem v případě finančního leasingu za účelem používání ve výrobě nebo dodání zboží či služeb anebo pro administrativní účely. viz [7]

Dále jsou standardem definovány pojmy jako pořizovací cena, reálná hodnota, účetní hodnota a další, které jsem již popsala v kapitole 3.1.2.

### **3.2.3 Rozpoznání investice do nemovitosti**

Investice do nemovitosti se uvede v rozvaze jako aktivum pokud:

- je pravděpodobné, že budoucí ekonomické užitky spojené s investicí do nemovitosti získá účetní jednotka a
- pořizovací náklady spojené s investicí do nemovitosti je možné spolehlivě zjistit.

Investice do nemovitostí je majetek, ať už pozemek či budova, který společnost drží z důvodů příjmů z nájemného nebo kapitálového zhodnocení. Tento majetek vytváří peněžní příjmy podniku nezávisle na ostatních aktivech, které podnik vlastní.

Příkladem investic do nemovitostí mohou být:

- pozemky pořízené podnikem za účelem kapitálového zhodnocení nebo operativního leasingu,
- pozemky, pro které není v současné době stanoveno použití a podnik ještě nerozhodl za jakým účelem je bude držet,
- budova ve vlastnictví účetní jednotky, která je dále pronajata na základě operativního leasingu,
- budova zatím neobsazená, ale určená k pronájmu v rámci operativního leasingu. viz [15]

Standard upravuje i situace, kdy část nemovitosti je využívána vlastníkem a část je držena za účelem pronájmu či kapitálového zhodnocení. Jestliže mohou být tyto části pronajaty v rámci finančního leasingu či prodány odděleně, tak je účetní jednotka vykazuje také odděleně (část využívaná vlastníkem podle IAS 16 a druhá část držená jako investice do nemovitosti dle IAS 40). V případě neoddělitelnosti se nemovitost může vykazovat podle IAS 40 pouze tehdy, jestliže část nemovitosti, která je používána ve výrobě nebo k administrativním účelům je zanedbatelná. Poskytuje-li společnost nájemníkům doplňkové služby (např. požární dozor, provoz vrátnice, bezpečnostní službu u vchodu do budovy atd.)

klasifikuje se nemovitost jako investice, pokud rozsah těchto služeb, které poskytuje majitel je nevýznamný v porovnání se smlouvou jako celkem. viz [2]

I nemovitosti, které jsou předmětem operativního leasingu a nájemce je dále pronajímá se mohou klasifikovat jako investice do nemovitostí, a to pouze, když je splněna definice investice do nemovitosti a nájemce použije pro oceňování a vykazování tohoto majetku model fair value. viz [2]

Nemovitosti držené za účelem příjmu nájemného mohou být podnikem:

- vlastněné,
- pronajaté na finanční leasing – nemovitost je vykazována v rámci aktiv nájemce a pronajímatel má dlouhodobou pohledávku z titulu finančního leasingu vůči nájemci,
- pronajaté na operativní leasing – nemovitost zůstává v souladu s IAS 17 evidována u pronajímatele v aktivech a nájemce účtuje o platbách nájemného. U operativního leasingu může nájemce vykázat budoucí užitek očekávaný z najaté nemovitosti v rozvaze v případě, že se jedná o dlouhodobý pronájem. Za podmínky, že investice do nemovitosti je oceněna modelem reálné hodnoty, může nájemce (který ji dále pronajímá) nemovitost vykázat ve svých aktivech souběžně s dlouhodobým závazkem z pronájmu v pasivech. viz [2]

### **3.2.4 Oceňování**

Investice do nemovitostí se oceňují podle způsobu pořízení, podnik je může pořídit nákupem, vlastní činností, leasingem, směnou nebo převodem z jiných skupin aktiv. Pro následné ocenění v průběhu držení investic do nemovitostí si podnik vybere buď model oceňování pořizovacími náklady nebo model oceňování reálnou hodnotou.

#### **3.2.4.1 Oceňování v době pořízení**

Do pořizovacích nákladů nakoupené nemovitosti zahrnujeme kupní cenu této nemovitosti a veškeré vedlejší náklady, například náklady na právní služby, daň z nemovitosti atd. Do pořizovacích nákladů nelze zahrnout provozní ztráty utrpěné před plánovaným obsazením nemovitosti, neobvyklé ztráty v průběhu výstavby nebo rekonstrukce nemovitosti a další náklady, které nejsou nutné k uvedení nemovitosti do provozuschopného stavu. viz [4]



V případě pořízení nemovitosti vlastní činností se investice oceňuje k datu dokončení, a to vlastními náklady vynaloženými na její pořízení. Do tohoto okamžiku je investice sledována a oceňována podle IAS 16. viz [2]

Aktivum pořízeno finančním leasingem je oceněno v souladu s IAS 17, tzn. že je oceněno nižší částkou z reálné hodnoty nemovitosti a minimální hodnoty leasingových plateb. viz [2]

Investice do nemovitosti získána směnou za jiné peněžní či nepeněžní aktivum se ocení reálnou hodnotou, nelze-li spolehlivě stanovit, tak reálnou hodnotou poskytnutého aktiva. Pokud směnná transakce nemá komerční povahu, ocenění reálnou hodnotou se nepoužije a investici do nemovitosti oceníme účetní hodnotou přijatého aktiva. Jestliže jsou peněžní toky očekávané od získaného aktiva odlišné od peněžních toků charakteristických pro poskytnuté aktivum má transakce komerční povahu. viz [2]

Pokud společnost používá model pořizovací ceny, tak převod z jiných skupin aktiv do investic do nemovitostí nepředstavuje žádnou změnu v ocenění majetku. Jiná situace nastává, pokud účetní jednotka používá model reálné hodnoty. Je-li majetek původně klasifikován jako dlouhodobá hmotná aktiva dle IAS 16 a dojde-li k převodu do kategorie investic, ať už ukončením užívání nemovitosti vlastníkem nebo zahájením operativního leasingu ve vztahu ke třetí straně, vypořádá se výsledek z přecenění na fair value, u snížení účetní hodnoty jako náklad (po případném vyčerpání dříve vzniklého fondu z přecenění aktiva), u zvýšení účetní hodnoty jako výnos, pouze do výše případného předchozího snížení hodnoty aktiva dle IAS 16, zbývající část zvýšení hodnoty je zachycena ve prospěch vlastního kapitálu a při vyřazení aktiva převedena do nerozděleného zisku. Dochází-li k převodu ze skupiny zásob vykazovaných dle IAS 2 do investice formou operativního leasingu bude výsledek z přecenění na fair value vypořádán výsledkově. viz [2]

#### **3.2.4.2 Ocenění v průběhu držení**

Standard IAS 40 nabízí dva modely oceňování investic do nemovitosti v průběhu držení, a to model reálné hodnoty a model pořizovací ceny, přičemž preferuje model reálné hodnoty pro jeho vyšší vypovídací schopnost. Účetní jednotka si zvolí jeden z těchto modelů a ten následně používá pro ocenění všech investic do nemovitostí.

##### **Model pořizovací ceny**

V modelu pořizovací ceny jsou investice do nemovitosti účtovány v pořizovací ceně snížené o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty v souladu s IAS 36 – Snížení

hodnoty aktiv. Nemovitosti jsou tedy odepisovány. Reálná hodnota nemovitosti však musí být určena, jelikož standard požaduje její zveřejnění v příloze k účetní závěrce.

### Model reálné hodnoty

Investice do nemovitosti jsou vykazovány v reálné hodnotě, která zobrazuje platné tržní podmínky k datu účetní závěrky. Účetní jednotka stanoví reálnou hodnotu, aniž by ji snížila o vedlejší náklady, které mohou vzniknout při prodeji nebo vyřazení.

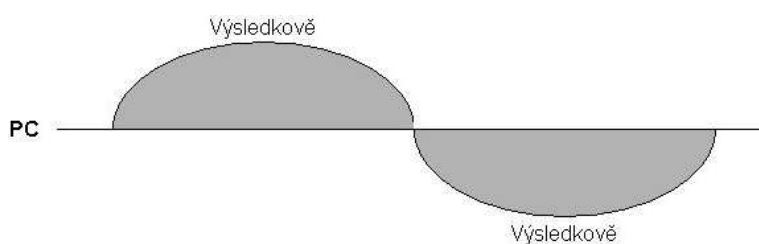
Nejprůkaznější informace při stanovení reálné ceny nám poskytují aktuální ceny na aktivním trhu s podobnými nemovitostmi či nemovitostmi ve stejné lokalitě. Nejsou-li k dispozici ceny aktivního trhu, může podnik pro stanovení reálné hodnoty vycházet z:

- běžných cen na aktivním trhu s nemovitostmi rozdílné povahy, stavu nebo lokality upravených tak, aby zohledňovaly tyto odlišnosti,
- předcházejících cen podobných nemovitostí na již neaktivním trhu zohledňujících změny ekonomických podmínek, ke kterým došlo od data operací uskutečněných za tyto ceny,
- ocenění současnou hodnotou budoucích čistých peněžních toků. viz [2]

Investice do nemovitostí oceněny tímto modelem se neodepisují, protože změny v reálné hodnotě odráží případné snížení i naopak zvýšení hodnoty dané investice. Zisk nebo ztráta ze změny fair value je součástí výkazu zisku a ztráty společnosti a to v období, kdy k této změně dojde. viz [2]

Model lze graficky znázornit takto:

**Obr. 3.3 Model reálné hodnoty**



Zdroj: KRUPOVÁ, L. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: 1. VOX, 2009. str. 348, ISBN 978-80-86324-76-0.

### 3.2.5 Vyřazení aktiv z investic do nemovitostí

Investice do nemovitostí se vyřadí z rozvahy z důvodu prodeje nebo jejího použití pro finanční leasing anebo trvalé likvidace, která nepřináší žádné ekonomické užitky.

Zisky nebo ztráty z vyřazené položky se vypočtou jako rozdíl mezi hodnotou uvedenou v účetnictví a čistým výtěžkem z vyřazení a jsou vykázány ve výsledovce v období,

kdy dojde k vyřazení. Odškodnění od třetích stran (pojišťovny, viníci, atd.) za vyřazení investice z důvodu poškození či ztráty se vykazuje ve výkazu zisku a ztrát v okamžiku, kdy se tato kompenzace stane pohledávkou.

Standardem IAS 40 jsou také upraveny podmínky pro převod investic do nemovitostí do jiných skupin aktiv. Při zahájení užívání vlastníkem se převádí do skupiny dlouhodobých hmotných aktiv upravené standardem IAS 16 a reálná hodnota k datu převodu je považována za pořizovací cenu. Do skupiny zásob podle IAS 2 se převádí v případě zahájení kroků směřujících k prodeji (např. rekonstrukce či přestavba za účelem prodeje) a reálná hodnota k datu převodu je považována za pořizovací cenu. Splněním podmínek pro zařazení mezi aktiva držena k prodeji se přeřazují do skupiny upravených IFRS 5 a přeceňují se v souladu s tímto standardem. viz [2]

### **3.2.6 Zveřejňování**

Společnost ve své účetní závěrce především zveřejní:

- kritéria pro klasifikaci investice do nemovitosti,
- použitý model oceňování,
- metody a předpoklady použité pro stanovení reálné hodnoty,
- do jaké míry je ocenění reálnou hodnotou provedeno nezávislým kvalifikovaným znalcem,
- omezení týkající se investic do nemovitosti,
- smluvní závazky k nákupu, výstavbě nebo rekonstrukci investice do nemovitosti, případně k jejím opravám, údržbě či rozšiřování,
- ve výkazu zisku a ztráty se odděleně objeví:
  - nájemné plynoucí z investice do nemovitosti,
  - přímé provozní náklady související s investicí do nemovitosti, která v průběhu období přinášela nájemné,
  - přímé provozní náklady související s investicí do nemovitosti, která v průběhu období nepřinášela zisk. viz [4]

Při použití modelu oceňování reálnou hodnotou podnik navíc zveřejní přehled účetních hodnot investic do nemovitostí na začátku a ke konci období, který obsahuje:

- přírůstky s rozdělením na přírůstky získané koupí, aktivací následných výdajů a z podnikových kombinací,
- aktiva určená k prodeji a vyřazení,

- čisté zisky a ztráty ze změn reálné hodnoty,
- převody do a ze zásob a vlastníkem užívaných nemovitostí,
- kursové rozdíly vzniklé převodem účetní závěrky na jinou měnu. viz [2]

Při použití modelu oceňování pořizovací cenou podnik navíc zveřejní:

- použitou metodu odepisování, odpisovou sazbu a dobu použitelnosti,
- hrubou účetní hodnotu, oprávky a kumulované ztráty se snížení hodnoty, a to na začátku a ke konci období,
- přehled účetních hodnot investic do nemovitostí k začátku a konci období s podobným obsahem jako již bylo uvedeno výše,
- reálnou hodnotu investice do nemovitosti, v případě že nelze spolehlivě určit, tak popis investice, vysvětlení, proč nemůže být reálná hodnota určena a pokud je to možné, tak rozmezí odhadů, ve kterém reálná hodnota pravděpodobně leží. viz [2]

### **3.2.7 Srovnání s českou legislativou**

Problematika investic do nemovitostí není v českých účetních předpisech pro podnikatele upravena. Majetek je klasifikován jako dlouhodobý hmotný majetek a platí pro něj i pravidla pro vykazování, oceňování a odpisování dlouhodobého hmotného majetku. Mezinárodní standard preferuje ocenění investic do nemovitosti reálnou hodnotou, zatímco podle českých předpisů není toto ocenění povoleno, dochází tedy ke snížení vypovídací schopnosti účetní závěrky. V České republice jsou aktiva držena za účelem pronájmu součástí dlouhodobého hmotného majetku, a proto i přijaté nájemné je účtováno do výsledků podnikových činností a nedochází k jeho odlišení ve výkazu zisku a ztráty.

## **3.3 IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti**

Rozhodnutí společnosti o ukončení určitých činností, které v budoucnu ovlivní vývoj podniku či vyřazení aktiv z užívání a určení k odprodeji je bezesporu významnou informací pro uživatele účetních údajů. Tento standard upravuje zobrazení, zveřejnění a oceňování takových aktiv.

Standard IFRS 5 vstoupil v platnost 1. 1. 2005 a nahradil tím standard IAS 35 – Ukončované činnosti. Vzhledem k původnímu standardu IAS 35, upravil zobrazení ukončovaných činností a rozšířil ji o problematiku zachycení aktiv vyjmutých z používání a určených k prodeji. Poslední zdokonalení standardu se týkalo zveřejňování informací

o dlouhodobých aktivech klasifikovaných jako aktiva držená k prodeji či ukončené činnosti s účinností od 1. 1. 2010. viz [19]

### **3.3.1 Rozsah působnosti**

Standard IFRS 5 se použije pro oddělené vykázání aktiv držených podnikem k prodeji v rozvaze a oddělené vykázání výsledků ukončovaných činností ve výsledovce.

Do působnosti standardu nespádají:

- odložené daňové pohledávky (upraveny v IAS 12 – Daně ze zisku),
- aktiva vyplývající ze zaměstnaneckých požitků (podle IAS 19 – Zaměstnanecké požitky),
- finanční aktiva (rozsah působnosti IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování),
- investice do nemovitostí (viz IAS 40),
- biologická aktiva užívaná v zemědělství (v souladu s IAS 41 – Zemědělství),
- smluvní práva z pojistných smluv (upraveno v IFRS 4 – Pojistné smlouvy). viz [2]

### **3.3.2 Výchozí definice**

Náklady prodeje (Cost of sale) – představují přírůstkové náklady přímo přiřaditelné k prodeji aktiva, kromě finančních nákladů a daň z příjmů. viz [7]

Hodnota z užívání (Value in use) – jedná se o současnou hodnotu odhadnutých peněžních toků získaných z pokračujícího užívání aktiva a jeho vyřazení na konci doby životnosti. viz [7]

Zpětně ziskatelná částka (Recoverable amount) – je vyšší hodnota z reálné hodnoty aktiva snížené o náklady prodeje a jeho hodnoty z užívání. viz [7]

### **3.3.3 Uznání aktiv určených k prodeji**

Účetní jednotka klasifikuje aktiva, jako aktiva držená k prodeji, pokud splňují následující podmínky:

- užitek očekávaný z aktiva bude dosažen prodejem a nikoli dalším užíváním,
- aktivum musí být připraveno k okamžitému prodeji,
- pravděpodobnost prodeje je vysoká,
- vedení podniku provádí kroky směřující k prodeji aktiva, tzn. že vyhledávají kupce, aktivně nabízejí aktivum na trhu atd.,

- prodej by měl být ukončen do jednoho roku. viz [2]

Neuskuteční-li se prodej aktiva do jednoho roku, může být aktivum dále klasifikováno jako aktivum určené k prodeji, pokud za zpoždění prodeje stojí okolnosti, které účetní jednotka nemohla ovlivnit.

Standard používá termín „ukončované činnosti“ v případě, kdy dochází vyřazením aktiva i k ukončení činnosti, ke kterému toto aktivum bylo používáno. Výsledky této činnosti se již nebudou opakovat, a proto je potřebné jejich oddělené vykázání ve výsledovce.

Ukončovaná činnost je součástí účetní jednotky, která byla buď vyřazena nebo je klasifikována jako držená k prodeji a zároveň splňuje některou z následujících podmínek:

- představuje samostatnou část podnikání nebo geografickou oblast působení podniku,
- je součástí plánu na vyřazení samotné části podnikání nebo oddělené geografické oblasti působení podniku,
- je dceřinou společností pořízenou výhradně za účelem dalšího prodeje. viz [3]

### **3.3.4 Oceňování**

Podnik ocení dlouhodobá aktiva nebo skupinu aktiv a závazků určených k prodeji v souladu se zásadou opatrnosti. K tomuto počátečnímu ocenění dochází v okamžiku vyřazení aktiva z používání. Aktiva jsou oceněna nižší částkou z účetní hodnoty a reálné hodnoty snížené o náklady související s prodejem. Při stanovení účetní hodnoty aktiva se vychází z hodnoty, kterou bylo dané aktivum oceněno dle příslušných standardů bezprostředně před zařazením mezi aktiva držená k prodeji. Jestliže je reálná hodnota snížena o náklady prodeje nižší, dojde ke snížení hodnoty aktiva určeného k prodeji. Aktiva pořízené v rámci podnikové kombinace se ocení reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje. viz [2]

Jestliže podnik očekává, že se prodej uskuteční za déle než jeden rok, jsou náklady spojené s prodejem oceněny současnou hodnotou. Jakýkoliv nárůst současné hodnoty nákladů souvisejících s prodejem, který nastane v průběhu času, je vykázán jako finanční náklad ve výsledovce. viz [4]

Jelikož aktiva klasifikována na aktiva držená k prodeji se již dále nevyužívají, nedochází také ani k jejich odepisování, pouze se testuje snížení jejich hodnoty. Ztráta ze snížení hodnoty či případné zpětné zvýšení hodnoty těchto aktiv je účtováno výsledkově. viz [2]

Pokud se společnost rozhodne, že bude dříve vyřazené aktivum dále používat, přestane aktivum vykazovat v souladu s IFRS 5 a zařadí jej do skupiny aktiv dle způsobu dalšího užití (např. do dlouhodobého hmotného majetku či investic do nemovitostí). V tom případě je dané aktivum oceněno v hodnotě nižší z:

- původní účetní hodnoty (tzn. před klasifikací jako aktivum držené k prodeji), upravené o odpisy nebo přecenění, které by byly uznány, kdyby dané aktivum nebylo vyřazeno z užívání a přerušeno odpisování,
- zpětně získatelné částky stanovené k datu přeražení aktiva mezi aktiva k používání. viz [2]

### **3.3.5 Zveřejňování**

Účetní jednotka zveřejní informace a údaje, které umožní uživatelům účetní závěrky posoudit vliv ukončovaných činností a vyřazení dlouhodobých aktiv na finanční situaci společnosti.

#### **Zveřejnění týkající se ukončovaných činností:**

- ve výkazu zisku a ztráty
  - odděleně hospodářský výsledek po zdanění z ukončovaných činností,
  - zisk nebo ztrátu z přecenění aktiv držených k prodeji na reálnou hodnotu sníženou o náklady prodeje po zdanění,
  - informace o výši odložené daně,
- ve výkazu zisku a ztráty nebo v příloze k účetní závěrce
  - informace vztahující se k ukončovaným činnostem - náklady a výnosy, vzniklý hospodářský výsledek, vyčíslení souvisejících daňových dopadů,
  - ztrátu ze snížení hodnoty na reálnou hodnotu sníženou o náklady prodeje anebo zisk ze zpětného zvýšení reálné hodnoty. viz [2]

#### **Zveřejnění týkající se aktiv držených k prodeji**

Aktiva držená k prodeji jsou vykazována v samostatných položkách, odděleně od ostatních aktiv v rozvaze. Do hospodářského výsledku z pokračující činností je zahrnuta ztráta z přecenění těchto aktiv na fair value sníženou o náklady prodeje anebo zisk ze zpětného zvýšení jejich hodnoty. viz [2]

V příloze k účetní závěrce společnost uvede:

- popis dlouhodobých aktiv držených k prodeji,
- popis okolností ovlivňující prodej a čas jeho uskutečnění,

- zisk či ztrátu vzniklou z přecenění aktiv držených k prodeji. viz [2]

### **3.3.6 Srovnání s českou legislativou**

Problematika aktiv držených k prodeji a ukončených činností není v české účetní legislativě zvlášť řešena. Tyto aktiva jsou vykazována v položkách jiných dlouhodobých aktiv, nedochází k jejich přeceňování a jsou nadále odepisovány. Je-li účetní hodnota aktiva vyšší než tržní ocenění, provede se snížení hodnoty pomocí opravné položky (jedná-li se o dočasné snížení hodnoty) nebo formou mimořádného odpisu (jde-li o trvalé snížení hodnoty). Výsledek z ukončovaných činností je součástí provozního výsledku za běžnou činnost.



## 4 Praktický příklad

V této kapitole jsou uvedeny příklady z praxe a srovnání vykazování dlouhodobého hmotného majetku z pohledu českých účetních předpisů a IAS/IFRS v podniku s fiktivním názvem ABC, a.s. Společnost se zabývá zemědělskou výrobou, konkrétně rostlinou výrobou, zpracováním ovoce a výrobou moštů a ovocných šťáv, které jsou vyráběny bez použití konzervačních látek a jiných chemikálií, a dále pronájmem nemovitostí a poskytováním služeb spojených s pronájmem. Společnost ABC, a.s. disponuje velkým množstvím různorodého dlouhodobého majetku. Pro mou diplomovou práci jsem si vybrala tři typy dlouhodobého hmotného majetku, které zaúčtuji a vykáži dle IAS/IFRS a českých účetních předpisů. Pro účtování používám čísla účtu dané účtovým rozvrhem, který je uveden v příloze č. 4 této práce.

### 4.1 Stáčecí linka – aplikace IAS 16

Společnost ABC, a.s. si pořídila 25. ledna 2005 stáčecí linku za 5 851 000 Kč s dobou životnosti 10 let. Součástí stáčecí linky je speciální pásový dopravník za 851 000 Kč s dobou životnosti 5 let. Výměna tohoto pásového dopravníku se uskuteční na začátku roku 2010 a zároveň se provede i plánovaná generální oprava, na kterou jsou odhadovány výdaje ve výši 250 000 Kč.

#### 4.1.1 Vykázání podle IAS/IFRS

Podnik používá stáčecí linku ve výrobě a dle dalšího očekávání ji bude využívat déle než jedno účetní období. Tímto aktivum splňuje kritéria dané standardem a může se tedy vykazovat podle IAS 16.

Stáčecí linku rozdělíme na dvě části (pásový dopravník a zbylou část stáčecí linky), které se budou odpisovat samostatně, jedná se o tzv. komponentní odpisování. Generální oprava se podle standardu vykáže jako samostatný majetek, který se pomocí nákladů příštích období bude odepisovat. Společnost odepisuje majetek lineární metodou. Zaúčtování je uvedeno v tabulce 4.1.

$$\text{Výše ročního odpisu pásového dopravníku} = \frac{PC}{n} = \frac{851000}{5} = 170\,200 \text{ Kč}$$

$$\text{Výše ročního odpisu stáčecí linky} = \frac{PC}{n} = \frac{5000000}{10} = 500\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Výše ročního odpisu generální opravy} = \frac{PC}{n} = \frac{250000}{5} = 50\,000 \text{ Kč}$$

Tab. 4.1 Vykázání stáčecí linky podle IAS 16

Účetní operace	Částka	MD	D	Účetní hodnota
<b>2005</b>				
Přijatá faktura za stáčecí linku	5 851 000	042	321	
Zařazení do užívání	5 851 000	022	042	
Roční odpis: Pásový dopravník				680 800
Stáčecí linka				4 500 000
	670 200	551	082	5 180 800
<b>2006</b>				
Roční odpis: Pásový dopravník				510 600
Stáčecí linka				4 000 000
	670 200	551	082	4 510 600
<b>2007</b>				
Roční odpis: Pásový dopravník				340 400
Stáčecí linka				3 500 000
	670 200	551	082	3 840 400
<b>2008</b>				
Roční odpis: Pásový dopravník				170 200
Stáčecí linka				3 000 000
	670 200	551	082	3 170 200
<b>2009</b>				
Roční odpis: Pásový dopravník				0
Stáčecí linka				2 500 000
	670 200	551	082	2 500 000
<b>2010</b>				
Roční odpis: Pásový dopravník				680 800
Stáčecí linka				2 000 000
	670 200	551	082	<b>2 680 800</b>
Generální oprava	250 000	022	321	
Časové rozlišení opravy	250 000	381	082	
Odpis generální opravy	50 000	551	381	200 000
<b>2011</b>				
Roční odpis: Pásový dopravník				510 600
Stáčecí linka				1 500 000
	670 200	551	081	2 010 600
Odpis generální opravy	50 000	551	381	150 000
<b>2012</b>				
Roční odpis: Pásový dopravník				340 400
Stáčecí linka				1 000 000
	670 200	551	081	1 340 400
Odpis generální opravy	50 000	551	381	100 000

<b>2013</b>				
Roční odpis: Pásový dopravník Stáčecí linka	670 200	551	081	170 200 500 000 670 200
Odpis generální opravy	50 000	551	381	50 000
<b>2014</b>				
Roční odpis: Pásový dopravník Stáčecí linka	670 200	551	081	0 0 0
Odpis generální opravy	50 000	551	381	0

#### 4.1.2 Vykázání podle českých předpisů

Ve vnitřních předpisech společnosti je zakotveno, že se za dlouhodobý hmotný majetek považuje majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok a pořizovací cenou vyšší než 40 000 Kč. Obě tyto podmínky jsou splněny, a proto může být stáčecí linka vykazována podle českých předpisů jako dlouhodobý hmotný majetek.

Stáčecí linka bude účetně odepisována jako celek, a to podle doby odpisování její hlavní části, tzn. 10 let. Společnost se rozhodla, že nevyužije možnost komponentního odpisování, které je v České republice povoleno od 1. 1. 2010.

$$\text{Výše ročního odpisu stáčecí linky} = \frac{PC}{n} = \frac{5851000}{10} = 585\,100 \text{ Kč}$$

Dále bude společnost prvních pět let tvořit rezervu na výměnu pásového dopravníku a na generální opravu ve výši 250 000 Kč ročně. Vzhledem k tomu, že se celý majetek odepíše za deset let, tak rezerva bude tvořena pouze prvních pět let a na konci desetileté lhůty se již oprava provádět nebude a celý majetek společnost patrně vyřadí ze své evidence.

$$\text{Výše roční rezervy} = \frac{851000 + 250000}{5} = 220\,200 \text{ Kč}$$

Zaúčtování stáčecí linky podle českých předpisů je provedeno v tab. 4.2.

**Tab. 4.2 Vykázání stáčecí linky podle českých předpisů**

Účetní operace	Částka	MD	D	Účetní hodnota
<b>2005</b>				
Přijatá faktura	5 851 000	042	321	
Zařazení do užívání	5 851 000	022	042	
Roční odpis: Stáčecí linka	585 100	551	082	5 265 900
Tvorba rezervy na opravu	220 200	552	451	220 200

<b>2006</b>				
Roční odpis: Stáčecí linka	585 100	551	082	4 680 800
Tvorba rezervy na opravu	220 200	552	451	440 400
<b>2007</b>				
Roční odpis: Stáčecí linka	585 100	551	082	4 095 700
Tvorba rezervy na opravu	220 200	552	451	660 600
<b>2008</b>				
Roční odpis: Stáčecí linka	585 100	551	082	3 510 600
Tvorba rezervy na opravu	220 200	552	451	880 800
<b>2009</b>				
Roční odpis: Stáčecí linka	585 100	551	082	2 925 500
Tvorba rezervy na opravu	220 200	552	451	1 101 000
<b>2010</b>				
Roční odpis: Stáčecí linka	585 100	551	082	<b>2 340 400</b>
Přijatá faktura na opravu DHM	250 000	511	321	
Přijatá faktura na výměnu pásového dopravníku	851 000	511	321	
Čerpání rezervy na úhradu faktury	1 101 000	451	552	
<b>2011</b>				
Roční odpis: Stáčecí linka	585 100	551	082	1 755 300
<b>2012</b>				
Roční odpis: Stáčecí linka	585 100	551	082	1 170 200
<b>2013</b>				
Roční odpis: Stáčecí linka	585 100	551	082	585 100
<b>2014</b>				
Roční odpis: Stáčecí linka	585 100	551	082	0

#### 4.1.3 Srovnání

Rozdíly v nákladech a jejich dopad na výsledek hospodaření společnosti, které plynou z rozdílných pravidel pro vykazování DHM podle mezinárodních účetních standardů a českých účetních předpisů jsem shrnula v tab. 4.3.

**Tab. 4.3 Dopad na hospodářský výsledek společnosti v jednotlivých letech v tis. Kč**

	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>IAS 16</b>	-670,2	-670,2	-670,2	-670,2	-670,2	-720,2	-720,2	-720,2	-720,2	-720,2
<b>ČÚP</b>	-805,3	-805,3	-805,3	-805,3	-805,3	-585,1	-585,1	-585,1	-585,1	-585,1

Z výše uvedené tabulky je zřejmé, že ve výsledku hospodaření v roce 2010 došlo ke změně, kterou byla generální oprava a výměna pásového dopravníku u stáčecí linky. Z pohledu mezinárodních standardů se generální oprava vykazovala jako samostatný majetek a v následujících letech došlo k jejímu odepisování, což způsobilo zvýšení nákladů společnosti o 50 tis. Kč, která měla vliv na výsledek hospodaření až po opravě. Podle české

legislativy vytváříme pro tyto případy rezervu na opravu dlouhodobého majetku a tuto částku účtujeme do nákladů ještě před provedenou opravou.

Další rozdíl mezi vykazováním majetku podle českých předpisů a IAS 16 je ve výši odpisů, a to díky komponentnímu odepisování. Podle IAS 16 jsem stáčecí linku rozdělila na dva komponenty, které jsem odepisovala zvlášť. Pásový dopravník se v prvních pěti letech odepsal do zůstatkové ceny nula, poté si společnost pořídila nový pásový dopravník, který se začal opět odepisovat. Odpisy byly rovnoměrné po celou dobu životnosti aktiva ve výši 670,2 tis. Kč. Podle způsobu vykazování majetku v České republice byly odpisy majetku ve výši 585,1 tis. Kč, to znamená, že byly nižší než v prvním případě. Společnost ale musela tvořit rezervu na výměnu pásového dopravníku, a proto se náklady v prvních pěti letech zvýšily o 220,2 tis. Kč. A zároveň podle tohoto postupu je dlouhodobé aktivum v roce významné opravy a v následujících letech podhodnoceno.

Z výše uvedeného vyplývá, že při vykázání dlouhodobého majetku podle standardu IAS 16 jsou náklady rozloženy rovnoměrněji. Dále mezinárodní standardy kladou důraz na to, aby aktiva nebyla podhodnocena či nadhodnocena. Česká legislativa od 1. 1. 2010 dává možnost účetním jednotkám odepisovat dlouhodobý majetek podle jeho významných komponent, čímž se vykazování tohoto majetku přiblížilo k mezinárodním standardům.

V případě použití komponentního odepisování majetku podle českých předpisů by společnost žádnou rezervu na opravu pásového dopravníku netvořila, protože by tím docházelo ke zdvojení nákladů. Nový komponent se do nákladů dostane přes odpisy.

## **4.2 Budova s kancelářskými prostory – aplikace IAS 40**

Společnost v roce 2009 pořídila budovu s kancelářskými prostory s cílem ji celou pronajímat. Celková podlahová plocha objektu je 1952 m<sup>2</sup>. Pořizovací cena nemovitosti činila 11 850 000,- Kč. Životnost budovy je stanovena na 50 let. Roční nájemné činí 300 000,- Kč.

### **4.2.1 Vykázání podle IAS/IFRS**

S touto budovou je spojena vysoká pravděpodobnost ekonomického užitku pro společnost a její pořizovací cena je spolehlivě měřitelná. Společnost tuto budovu drží z důvodu příjmů z nájemného, tzn. že aktivum vytváří peněžní příjmy podniku nezávisle na ostatních aktivech, které podnik vlastní. Tímto budova s kancelářskými prostory splňuje podmínky dané standardem IAS 40 a může být v souladu s daným standardem vykazována.

Standard doporučuje k rozvahovému dni oceňovat investice do nemovitostí reálnou hodnotou, ale povoluje i ocenění pořizovací cenou sníženou o oprávky s tím, že reálnou hodnotu musí účetní jednotka zveřejnit v příloze k účetní závěrce.

Dle doporučení standardu vykáží objekt v přecenění na reálnou hodnotu. Nejlepším ukazatelem při stanovení reálné hodnoty jsou aktuální ceny na aktivním trhu s podobnými nemovitostmi či nemovitostmi ve stejné lokalitě. Tímto způsobem byla reálná cena pro společnost ABC, a.s. stanovena nezávislým znalcem k 31. 12. 2009 na částku 11 350 000 Kč a v roce 2010 stejným způsobem na částku 11 950 000 Kč.

Investice do nemovitostí oceněny fair value se již neodepisují, jelikož změny v reálné hodnotě odráží případné snížení či naopak zvýšení hodnoty dané investice.

**Tab. 4.4 Vykázání budovy s kancelářskými prostory podle IAS 40**

Účetní operace	Částka	MD	D
Pořízení nemovitosti	11 850 000	042	321
Uhrazení faktury	11 850 000	321	221
Zařazení nemovitosti jako investice do nemovitosti	11 850 000	021.1	042
Přecenění na reálnou hodnotu (11 350 000) k 31. 12. 2009 Snížení ocenění investice do nemovitosti	500 000	5xx	021.1
Přecenění na reálnou hodnotu (11 950 000) k 31. 12. 2010 Zvýšení ocenění investice do nemovitosti	600 000	021.1	6xx

021.1 – Stavby – investice do nemovitostí, 5xx – ztráta z přecenění investice do nemovitostí, 6xx – zisk z přecenění investice do nemovitostí

#### 4.2.2 Vykázání podle českých předpisů

Investice do nemovitostí, které podnik drží za účelem pronájmu, jsou podle českých předpisů součástí dlouhodobého hmotného majetku a nijak se neodlišují. Dále podle české legislativy není dovoleno přeceňovat investice do nemovitostí na reálnou hodnotu, a proto bude k tomuto majetku každý rok zaúčtován odpis.

Podnik odepisuje DHM účetními rovnoměrnými odpisy, tzn. že roční odpis budovy je 237 000 Kč (11 850 000 : 50).

**Tab. 4.5 Vykázání investice do nemovitostí podle českých předpisů**

Účetní operace	Částka	MD	D
Pořízení nemovitosti	11 850 000	042	321
Uhrazení faktury	11 850 000	321	221
Zařazení nemovitosti do užívání	11 850 000	021	042
Odpis v roce 2009	237 000	551	081
Odpis v roce 2010	237 000	551	081

Zůstatková cena nemovitosti v roce 2009 činí 11 613 000 Kč (11 850 000 – 237 000) a zůstatková cena k 31. 12. 2010 činí 11 376 000 Kč (11 613 000 – 237 000).

### 4.2.3 Srovnání

Rozdíly ve výsledku hospodaření společnosti, které vznikají vykazováním investice do nemovitosti mezi českými účetními předpisy a mezinárodními účetními standardy jsem shrnula pomocí jednoduché rozvahy v tab. 4.6 pro rok 2009 a v tab. 4.7 pro rok 2010.

**Tab. 4.6 Srovnání rozdílů v mil. Kč v roce 2009**

Rozvaha k 31. 12. 2009 dle IAS 40		Rozvaha k 31. 12. 2009 dle ČÚP	
Budova (investice) + 11,35	HV – 0,5	Budova (DHM) + 11,613	HV – 0,237
Bankovní účet – 11,85		Bankovní účet – 11,85	

V roce 2009 došlo podle standardu IAS 40 k přecenění investice do nemovitosti na reálnou hodnotu 11 350 000 Kč, které mělo vliv na hospodářský výsledek – 500 000 Kč.

Podle ČÚP se investice do nemovitosti odepisuje, což nám v nákladech činilo – 237 000 Kč za rok 2009.

**Tab. 4.7 Srovnání rozdílů v mil. Kč v roce 2010**

Rozvaha k 31. 12. 2010 dle IAS 40		Rozvaha k 31. 12. 2010 dle ČÚP	
Budova (investice) + 11,95	HV <sub>2009</sub> – 0,5 HV <sub>2010</sub> + 0,6	Budova (DHM) + 11,376	HV <sub>2009</sub> – 0,237 HV <sub>2010</sub> – 0,237
Bankovní účet – 11,85	HV <sub>celkem</sub> + 0,1	Bankovní účet – 11,85	HV <sub>celkem</sub> – 0,474

Podle standardu IAS 40 došlo v roce 2010 opět k přecenění investice do nemovitosti na reálnou hodnotu 11 950 000 Kč, která měla vliv na kladný výsledek hospodaření, a to o 600 000 Kč.

Podle ČÚP se investice do nemovitosti nadále odepisuje a výsledek hospodaření se tedy snížil o dalších 237 000 Kč na – 474 000 Kč.

Z daného srovnání je zřejmé, že české účetní předpisy nevěnují této skupině aktiv příliš velkou pozornost. Investice do nemovitostí jsou klasifikovány jako dlouhodobý hmotný majetek a platí pro ně i pravidla pro vykazování, oceňování a odpisování dlouhodobého hmotného majetku. Tím, že česká účetní legislativa neumožňuje přecenit investice do nemovitostí na reálnou hodnotu, snižuje vypovídací schopnost účetní závěrky, jelikož neinformuje uživatele o změnách hodnoty této skupiny aktiv.

### 4.3 Hala na výrobu lahví – aplikace IFRS 5

Společnost ABC, a.s. vlastní od roku 2006 halu na výrobu lahví, ale vzhledem k nerentabilitě výroby vlastních lahví se účetní jednotka rozhodla činnost tohoto provozu ukončit a celý areál nabídnou ke konci roku 2009 k prodeji, společně se strojním zařízením.

Areál se skládá z následujících položek:

Tab. 4.8 Aktiva určená k prodeji

Majetek	Pořizovací cena	Kumulované odpisy	Účetní hodnota
Hala na výrobu lahví	1 100 000	- 880 000	220 000
Strojní zařízení	1 000 000	- 600 000	400 000
Oplocení areálu	500 000	- 300 000	200 000
Stavební plocha	900 000	0	900 000
<b>Celkem</b>	<b>3 500 000</b>	<b>- 1 780 000</b>	<b>1 720 000</b>

Účetní jednotka daný areál již nevyužívá, a ten je tedy připraven k okamžitému prodeji. Vedení podniku nabízí areál k odprodeji na internetu a také v novinách. S prodejem celého areálu počítá na podzim roku 2010.

#### 4.3.1 Vykázání podle IAS/IFRS

Účetní jednotka aktivně nabízí objekt k okamžitému prodeji a počítá s jeho prodejem do jednoho roku, je tedy zřejmé, že užitek pro podnik z daného aktiva bude dosažen prodejem a nikoli dalším užíváním. Tímto jsou splněny podmínky standardu IFRS 5 a můžeme areál vykazovat jako aktivum držené k prodeji.

Datum převodu je určeno na 31. 12. 2009. Veškerá aktiva z této skupiny byla vykazována v souladu se standardem IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Kde byla oceňována v pořizovacích cenách či vlastních nákladech snížených o oprávky (kumulované odpisy).

Skupinu aktiv určených k prodeji oceníme účetní hodnotou nebo fair value sníženou o náklady prodeje, a to tou částkou, která je nižší. Za účetní hodnotu považujeme hodnotu, kterou měla skupina aktiv bezprostředně před jejich zařazením mezi aktiva držená k prodeji. V tomto případě je účetní hodnota stanovena podle standardu IAS 16 na částku 1 720 000 Kč (viz tabulka 4.8.). Reálná hodnota byla zjištěna na základě nabídek od zájemců o koupi ve výši 2 300 000 Kč. Náklady prodeje budou činit dle odhadu společnosti 50 000 Kč, s tím, že je prodej předběžně dohodnut na podzim 2010. Pokud podnik očekává, že se prodej uskuteční za déle než jeden rok, ocení náklady spojené s prodejem současnou hodnotou.



### Porovnání hodnot

Účetní hodnota	1 720 000
	X
Reálná hodnota – náklady prodeje	2 250 000

Při porovnání hodnot bylo zjištěno, že účetní hodnota je nižší než reálná hodnota snížená o náklady prodeje, a proto budou výše uvedená aktiva převedena mezi aktiva držená k prodeji v účetní hodnotě. Společnost ABC, a. s. tento převod provádí prakticky tak, že aktivům určeným k prodeji přiřadila speciální analytickou evidenci – 500. Zatímco aktiva podle IAS 16, kde předtím tato skupina aktiv patřila, mají analytickou evidenci 100. Účetní jednotka převede z účtů pouze jednotlivá aktiva v účetní hodnotě. Oprávky se při převodu zruší a dále se tento majetek již nebude odepisovat.

Tab. 4.9 Účtování v roce 2009 podle IFRS 5

Účetní operace	Částka	MD	D
Převod haly na výrobu lahví	220 000	021.500	021.100
Zrušení oprávek	880 000	081	021.100
Převod strojního zařízení	400 000	022.500	022.100
Zrušení oprávek	600 000	082	022.100
Převod oplocení areálu	200 000	022.500	022.100
Zrušení oprávek	300 000	082	022.100
Převod stavební plochy	900 000	031.500	031.100

Na podzim roku 2010 se neuskutečnil prodej této skupiny aktiv. Zpoždění prodeje bylo způsobeno okolnostmi, které nemohla účetní jednotka ovlivnit, a proto mohou být dané aktiva vykazována dále podle IFRS 5.

Aktiva se ke konci roku 2010 musí znovu otestovat na snížení hodnoty. Účetní hodnota zůstává nezměněna, jelikož se aktiva určená k prodeji neodepisují, a je ve výši 1 720 000 Kč. Reálná hodnota určena na základě nabídek od zájemců o koupi je 2 000 000 Kč. Odhadnuté náklady spojené s prodejem zůstávají ve výši 50 000 Kč.

### Porovnání hodnot

Účetní hodnota	1 720 000
	X
Reálná hodnota – náklady prodeje	1 950 000

Porovnáním obou hodnot jsme zjistili, že ke snížení hodnoty této skupiny aktiv nedošlo. Účetní hodnota je stále nižší než ocenění aktiv ve fair value snížené o náklady prodeje, nebudeme tedy účtovat žádnou změnu, aktiva zůstanou v účetní hodnotě.

Pokud by byla reálná hodnota snížená o náklady prodeje nižší, došlo by ke snížení hodnoty aktiva určeného k prodeji a tato ztráta za snížení hodnoty aktiva by byla účtována výsledkově.

#### 4.3.2 Vykázání podle českých předpisů

Pro vykazování aktiv určených k prodeji nemá česká účetní legislativa žádný speciální přístup. Tato skupina aktiv se vykazuje jako normální dlouhodobý hmotný majetek, který se až do skutečného prodeje bude odepisovat. Viz tab. 4.10.

**Tab. 4.10 Účtování v roce 2010**

Účetní operace	Částka	MD	D	Účetní hodnota
Odpis haly	22 000	551	081	198 000
Odpis strojního zařízení	50 000	551	082	350 000
Odpis oplocení areálu	50 000	551	082	150 000
Stavební plocha	0	-----	-----	900 000
<b>Celkem</b>	<b>122 000</b>			<b>1 598 000</b>

#### 4.3.3 Srovnání

Rozdíl v odlišných přístupech na pohled aktiv určených k prodeji činí 122 000 Kč. Podle IFRS 5 společnost ABC, a. s. vykáže danou skupinu aktiv v krátkodobém majetku a v hodnotě 1 720 000 Kč v obou letech. To znamená, že daný majetek již nevyužívá a dále jej neodepisuje. Zatímco podle ČÚP účetní jednotka bude vykazovat odpisy, i když majetek není používán a nepřináší ji žádný užitek. Aktiva určená k prodeji bude vykazovat v dlouhodobém hmotném majetku v roce 2009 v účetní hodnotě 1 720 000 Kč a v roce 2010 bude tato hodnota snížena o odpisy na částku 1 598 000 Kč.

Podle mého názoru je způsob vykázání tohoto majetku podle IFRS 5 vystižnější, tím že umožňuje vyloučit výsledky, které se nebudou v budoucnu opakovat a ovlivňovat výsledek hospodaření podniku, zároveň nezkrsluje informace pro uživatele účetních výkazů a zlepšuje jejich odhad ohledně dalšího vývoje podniku. Myslím si, že je správné, že daná aktiva jsou vykazována v položce krátkodobý majetek, protože účetní jednotka má v plánu je prodat a již je nevyužívá pro svou činnost a nemůže tedy zkreslovat pohled na svá dlouhodobá aktiva. Standard IFRS 5 zabezpečuje dostatečně ocenění těchto aktiv vzhledem k omezené

využitelnosti tohoto majetku pro podnik. Aktiva již neodepisuje, ale jednou ročně je testuje na snížení hodnoty.

Česká účetní legislativa nevylučuje nepoužívaná aktiva určená k prodeji z aktiv používaných, tedy dlouhodobých, a nadále tyto aktiva odepisuje, čímž snižuje výsledek hospodaření. Uživatelé účetních výkazů nejsou důsledně informováni, což má vliv na jejich odhad ohledně dalšího vývoje podniku.

## 5 Závěr

Diplomová práce podává náhled do problematiky rozdílného vykazování dlouhodobého hmotného majetku mezi českými účetními předpisy a mezinárodními účetními standardy.

Oblast dlouhodobého hmotného majetku je českou účetní legislativou upravena především zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona o účetnictví a Českým účetním standardem pro podnikatele č. 013. Pomocí těchto předpisů jsem charakterizovala a vymezila dlouhodobý hmotný majetek, stanovila způsoby jeho oceňování a odpisování. Dále jsem popsala základní postupy účtování při pořízení a vyřazení tohoto majetku a způsob jeho vedení na analytických a podrozvahových účtech.

Z mezinárodních účetních standardů se problematikou dlouhodobého hmotného majetku zabývají zejména standardy IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 40 – Investice do nemovitostí a IFRS 5 – Dlouhodobý aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti. V těchto standardech jsou stanoveny definice a předpoklady, které musí dlouhodobá aktiva splňovat, aby mohla být vykazována v jednotlivých skupinách majetku. Dále standardy obsahují postupy a metody oceňování v průběhu pořízení aktiva, přeceňování v průběhu držení aktiva, odpisování a zveřejňování těchto aktiv v účetní závěrce. Oblasti dlouhodobého hmotného majetku se věnuje i standard IAS 17 – Leasingy, kterému jsem se ve své práci vzhledem k obsáhlosti dané problematiky a omezenému rozsahu této práce již nevěnovala.

Pro splnění cíle diplomové práce jsem si vybrala tři typy dlouhodobého hmotného majetku akciové společnosti ABC, které jsem zjednodušeně zaúčtovala a vykázala z pohledu IAS/IFRS a z pohledu českých účetních předpisů. Odlišnost těchto dvou účetních systémů je patrná hned z počátku. Mezinárodní standardy na rozdíl od českých účetních předpisů nedefinují žádnou směrnou účtovou osnovu a ani nepředepisují jednotnou strukturu účetních výkazů.

Zásadní rozdíl u dlouhodobých aktiv užívaných účetní jednotkou jsem spatřila v možnosti komponentního odpisování. Kdy je majetek rozdělen na jednotlivé části s odlišnou dobou použitelnosti a tyto části se poté odepisují samostatně. Dne 1. 1. 2010 byla tato možnost povolena i v České republice, čímž se vykazování tohoto majetku podle českých předpisů přiblížilo k mezinárodním standardům. Pořád ovšem zůstávají rozdíly v uznatelnosti

rezerv na opravu dlouhodobého hmotného majetku či vykazování generálních oprav a významných náhradních dílů.

Oblast investic do nemovitostí není českými účetními předpisy speciálně upravena. Podstatný rozdíl vidím v přecenění investic na reálnou hodnotu, které není v českých poměrech povoleno. Ocenění aktiv, které podnik nepoužívá, ale drží za účelem příjmů z pronájmu či kapitálového zhodnocení, reálnou hodnotou, podává lepší informace uživatelům účetních závěrek.

Česká účetní legislativa také neřeší problematiku aktiv držených k prodeji. Tento majetek, ač již účetní jednotkou nepoužívaný, je dál vykazován v položkách jiných dlouhodobých aktiv a nadále dochází k jeho odepisování, čímž snižuje výsledek hospodaření. Mnohem vystižnější je jeho ocenění podle mezinárodních standardů a vykázání v krátkodobých aktivech.

Podle mého názoru mají finanční výkazy společností vedoucí účetnictví podle IAS/IFRS větší vypovídající schopnost a přesněji vystihují majetkovou strukturu podniku. Nevýhodu tohoto systému vidím v časové a finanční náročnosti. A to například kvůli stanovení reálné hodnoty, rozsáhlosti a složitosti jednotlivých standardů a jejich vzájemné propojenosti.

## Seznam použité literatury

### Knihy

- [1] BÁRTKOVÁ, H.; PASEKOVÁ, M. *Mezinárodní účetnictví*. 1. vyd. Ostrava: VŠB-TUO, 2006. 170 s. ISBN 80-248-1181-2.
- [2] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
- [3] KRUPOVÁ, L. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: 1. VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- [4] LOJA, R.; VOJÁČKOVÁ, H. *Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek*. 1. vyd. Praha: BILANCE, 2005. 325 s. ISBN 80-86371-48-4.
- [5] PRUDKÝ, P.; LOŠŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 12. vyd. Olomouc: Anag, 2010. 279 s. ISBN 978-80-7263-596-2.
- [6] SLÁDKOVÁ, E.; MRKVIČKA, J.; ŠRÁMKOVÁ, A. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2009. 452 s. ISBN 978-80-7357-434-5.
- [7] STROUHAL, J. *Slovník pojmů IFRS*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 204 s. ISBN 978-80-7357-474-1.

### Zákony a vyhlášky

- [8] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [9] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [10] Zákon č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů.
- [11] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [12] Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů
- [13] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

## **Elektronické zdroje**

- [14] České účetní standardy [online]. 2003, [cit. 2010-11-20]. Dostupný z WWW: <<http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele>>.
- [15] České znění IFRS (překlad EU) [online]. 2010, [cit. 2011-01-11]. Dostupný z WWW: <[http://circa.europa.eu/Public/irc/markt/markt\\_consultations/library?l=/accounting/consolidated\\_17102008/ifrs\\_consolidated\\_2/\\_CS\\_1.0\\_&a=d](http://circa.europa.eu/Public/irc/markt/markt_consultations/library?l=/accounting/consolidated_17102008/ifrs_consolidated_2/_CS_1.0_&a=d)>.
- [16] IFRS do kapsy – průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví [online]. Deloitte, 2010, [cit. 2011-01-11]. Dostupný z WWW: <[http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS\\_do\\_kapsy\\_2010.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS_do_kapsy_2010.pdf)>.
- [17] Summaries of International Financial Reporting Standards [online]. Deloitte, 2011, [cit. 2011-02-12]. Dostupný z WWW: <<http://www.iasplus.com/standard/ias16.htm>>.
- [18] Summaries of International Financial Reporting Standards [online]. Deloitte, 2011, [cit. 2011-02-12]. Dostupný z WWW: <<http://www.iasplus.com/standard/ias40.htm>>.
- [19] Summaries of International Financial Reporting Standards [online]. Deloitte, 2011, [cit. 2011-02-12]. Dostupný z WWW: <<http://www.iasplus.com/standard/ifrs05.htm>>.

## Seznam zkratk

a. s.	akciová společnost
atd.	a tak dále
č.	číslo
ČÚS	České účetní standardy
D	Dal
DDB	Metoda zmenšujícího se základu (Double-declining Balance Metod)
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
IAS	Mezinárodní účetní standard(y) (International Accounting Standards)
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board)
IASC	Výbor pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee)
IFRS	Mezinárodní standard(y) finančního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)
Kč	Koruna česká
MD	Má Dáti
např.	například
odst.	odstavec
písm.	písmeno
Sb.	sbírka
str.	strana
SYD	Metoda sumace čísel (Sum of the Years Digits)
tab.	tabulka
tzn.	to znamená
tzv.	tak zvaně



## Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo,
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3),
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO,
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona,
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 29. dubna 2011

.....  
Bc. Pavlína Schenková

Adresa trvalého pobytu studenta:

Lukavec 5

742 45 Fulnek

## Seznam příloh

Příloha č. 1	Přehled českých účetních standardů
Příloha č. 2	Přehled platných mezinárodních standardů
Příloha č. 3	Přehled vybraných zemí používající IFRS (mimo země EU)
Příloha č. 4	Účtový rozvrh

## Přehled Českých účetních standardů

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Číslo	Název
001	Účty a zásady účtování na účtech
002	Otevírání a uzavírání účetních knih
003	Odložená daň
004	Rezervy
005	Opravné položky
006	Kursově rozdíly
007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008	Operace s cennými papíry a podíly
009	Deriváty
010	Zvláštní operace s pohledávkami
011	Operace s podnikem
012	Změny vlastního kapitálu
013	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
014	Dlouhodobý finanční majetek
015	Zásoby
016	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
017	Zúčtovací vztahy
018	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
019	Náklady a výnosy
020	Konsolidace
021	Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
022	Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
023	Přehled o peněžních tocích

Zdroj: České účetní standardy [online]. 2003 [cit. 2011-04-01]. Dostupný z WWW: <<http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele>>.

**Přehled platných mezinárodních standardů**

<b>Číslo standardu</b>	<b>Český název</b>	<b>Anglický název</b>
IAS 1	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky	Presentation of Financial Statements
IAS 2	Zásoby	Inventories
IAS 7	Výkazy peněžních toků	Statement of Cash Flows
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
IAS 10	Události po rozvahovém dni	Events After the Balance Sheet Date
IAS 11	Stavební smlouvy	Construction Contracts
IAS 12	Daně ze zisku	Income Taxes
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení	Property, Plant and Equipment
IAS 17	Leasingy	Leases
IAS 18	Výnosy	Revenue
IAS 19	Zaměstnanecké požitky	Employee Benefits
IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
IAS 21	Dopady změn směnných kurzů cizích měn	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
IAS 23	Výpůjční náklady	Borrowing Costs
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran	Related Party Disclosures
IAS 26	Penzijní plány	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
IAS 27	Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků	Consolidated and Separate Financial Statements
IAS 28	Investice do přidružených podniků	Investments in Associates
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies

IAS 31	Vykazování účasti ve společných podnicích	Interests in Joint Ventures
IAS 32	Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace	Financial Instruments: Presentation
IAS 33	Zisk na akcii	Earnings per Share
IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví	Interim Financial Reporting
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv	Impairment of Assets
IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
IAS 38	Nehmotná aktiva	Intangible Assets
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování	Financial Instruments: Recognition and Measurement
IAS 40	Investice do nemovitostí	Investment Property
IAS 41	Zemědělství	Agriculture
IFRS 1	První aplikace mezinárodních standardů účetního výkaznictví	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards
IFRS 2	Úhrada akciemi	Share-based Payment
IFRS 3	Podnikové kombinace	Business Combinations
IFRS 4	Pojišťovací smlouvy	Insurance Contracts
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations
IFRS 6	Průzkum a hodnocení minerálních nalezišť	Exploration for and evaluation of Mineral Resources
IFRS 7	Finanční nástroje – zveřejňování	Financial Instruments: Disclosures
IFRS 8	Provozní segmenty	Operating Segments

Zdroj: IFRS and IAS Summaries [online]. 2011 [cit. 2011-04-01] Dostupný z WWW: <<http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS+technical+summaries/Summaries+Eng+11.htm>>.

**Přehled vybraných zemí používajících IFRS (mimo země EU)**

<b>Země</b>	<b>IFRS jsou povoleny</b>	<b>IFRS jsou vyžadovány pro všechny domácí kótované společnosti</b>
Arménie		X
Austrálie		X
Bahamy		X
Barbados		X
Bosna a Hercegovina		X
Brazílie		od roku 2010
Dominikánská republika		X
Ekvádor		postupně 2010 – 2012
Egypt		X
Fidži		X
Ghana		X
Gruzie		X
Guatemala		X
Guayana		X
Haiti		X
Honduras		X
Hongkong		X
Indie		postupně 2012 - 2014
Izrael	všechny společnosti kromě bank	
Jamajka		X
Japonsko	X	
JAR		X
Jordánsko		X
Kajmanské ostrovy	X	
Kanada		od roku 2011
Kazachstán		X
Keňa		X
Kostarika		X
Kuvajt		X
Kyrgyzstán		X
Laos	X	
Libanon		X
Makedonie		X
Malawi		X
Maroko	mimo finanční instituce	
Mauritius		X
Mosambik	X	
Namibie		X
Nepál		X

Nikaragua		X
Norsko		X
Nový Zéland		X
Omán		X
Panama		X
Papua-Nová Guinea		X
Paraguay	X	
Peru		X
Srí Lanka	X	
Švýcarsko	X	
Tádžikistán		X
Tanzanie		X
Turecko		X
Uganda	X	
Ukrajina		X
Venezuela		X
Zambie	X	
Zimbabwe	X	

Zdroj: IFRS do kapsy – průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví [online]. Deloitte, 2010, [cit. 2011-01-11]. Dostupný z WWW: <[http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS\\_do\\_kapsy\\_2010.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS_do_kapsy_2010.pdf)>.

## Účtový rozvrh

### ÚČTOVÁ TŘÍDA 0-DLOUHODOBÝ MAJETEK

#### 01-Dlouhodobý nehmotný majetek

- 011-Zřizovací výdaje
- 012-Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013-Software
- 014-Ocenitelná práva
- 015-Goodwill
- 019-Jiný dlouhodobý nehmotný majetek

#### 02-Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

- 021-Stavby
- 022-Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- 025-Pěstitelské celky trvalých porostů
- 026-Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 029-Jiný dlouhodobý hmotný majetek

#### 03-Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

- 031-Pozemky
- 032-Umělecká díla a sbírky

#### 04-Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

- 041-Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
- 042-Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
- 043-Pořízení dlouhodobého finančního majetku

#### 05-Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

- 051-Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052-Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 053-Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

#### 06-Dlouhodobý finanční majetek

- 061-Podíly v ovládaných a řízených osobách
- 062-Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
- 063-Ostatní cenné papíry a podíly
- 065-Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
- 066-Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv
- 067-Ostatní půjčky
- 069-Jiný dlouhodobý finanční majetek

#### 07-Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

- 071-Oprávky ke zřizovacím výdajům
- 072-Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073-Oprávky k softwaru
- 074-Oprávky k ocenitelným právům
- 075-Oprávky ke goodwillu
- 079-Oprávky k jinému dlouhodobému nehmotnému majetku

#### 08-Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

- 081-Oprávky ke stavbám
- 082-Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
- 085-Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 086-Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
- 089-Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku

#### 09-Opravné položky k dlouhodobému majetku

- 091-Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092-Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093-Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
- 094-Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
- 095-Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek
- 096-Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
- 097-Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
- 098-Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

### ÚČTOVÁ TŘÍDA 1-ZÁSOBY

#### 11-Materiál

- 111-Pořízení materiálu
- 112-Materiál na skladě
- 119-Materiál na cestě

#### 12-Zásoby vlastní výroby

- 121-Nedokončená výroba
- 122-Polotovary vlastní výroby
- 123-Výrobky
- 124-Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

#### 13-Zboží

- 131-Pořízení zboží

- 132-Zboží na skladě a v prodejnách
- 139-Zboží na cestě

#### 15-Poskytnuté zálohy na zásoby

- 151-Poskytnuté zálohy na materiál
- 152-Poskytnuté zálohy na zvířata
- 153-Poskytnuté zálohy na zboží

#### 19-Opravné položky k zásobám

- 191-Opravná položka k materiálu
- 192-Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193-Opravná položka k polotovarům vlastní výroby
- 194-Opravná položka k výrobkům
- 195-Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám
- 196-Opravná položka ke zboží
- 197-Opravná položka k zálohám na materiál
- 198-Opravná položka k zálohám na zboží
- 199-Opravná položka k zálohám na zvířata

### ÚČTOVÁ TŘÍDA 2-KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A KRÁTKODOBÉ BANKOVNÍ ÚVĚRY

#### 21-Peníze

- 211-Pokladna
- 213-Ceniny

#### 22-Účty v bankách

- 221-Bankovní účty

#### 23-Krátkodobé bankovní úvěry

- 231-Krátkodobé bankovní úvěry
- 232-Eskontní úvěry

#### 24-Krátkodobé finanční výpomoci

- 241-Emitované krátkodobé dluhopisy
- 249-Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

#### 25-Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek

- 251-Majetkové cenné papíry k obchodování
- 252-Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
- 253-Dluhové cenné papíry k obchodování
- 255-Vlastní dluhopisy
- 256-Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
- 257-Ostatní cenné papíry
- 259-Pořizování krátkodobého finančního majetku

#### 26-Převody mezi finančními účty

- 261-Peníze na cestě



## **29-Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku**

291-Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

### **ÚČTOVÁ TŘÍDA 3-ZÚČTOVACÍ VZTAHY**

#### **31-Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)**

311-Pohledávky z obchodních vztahů

313-Pohledávky za eskontované cenné papíry

314-Poskytnuté zálohy - dlouhodobé a krátkodobé

315-Ostatní pohledávky

#### **32-Závazky (krátkodobé)**

321-Závazky z obchodních vztahů

322-Směnky k úhradě

324-Přijaté provozní zálohy

325-Ostatní závazky

#### **33-Zúčtování se zaměstnanci a institucemi**

331-Zaměstnanci

333-Ostatní závazky vůči zaměstnancům

335-Pohledávky za zaměstnanci

336-Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

#### **34-Zúčtování daní a dotací**

341-Daň z příjmů

342-Ostatní přímé daně

343-Daň z přidané hodnoty

345-Ostatní daně a poplatky

346-Dotace ze státního rozpočtu

347-Ostatní dotace

#### **35-Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva**

351-Pohledávky - ovládající a řídící osoba

352-Pohledávky - podstatný vliv

353-Pohledávky za upsaný základní kapitál

354-Pohledávky za společníky při úhradě ztráty

355-Ostatní pohledávky za společníky a členy družstva

358-Pohledávky za účastníky sdružení

#### **36-Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva**

361-Závazky - ovládající a řídící osoba

362-Závazky - podstatný vliv

364-Závazky ke společníkům při rozdělování zisku

365-Ostatní závazky ke společníkům a členům družstva

366-Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti

367-Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů

368-Závazky k účastníkům sdružení

#### **37-Jiné pohledávky a závazky**

371-Pohledávky z prodeje podniku

372-Závazky z koupě podniku

373-Pohledávky a závazky z pevných termínových operací

374-Pohledávky z pronájmu

375-Pohledávky z emitovaných dluhopisů

376-Nakoupené opce

377-Prodané opce

378-Jiné pohledávky

379-Jiné závazky

#### **38-Přechodné účty aktiv a pasiv**

381-Náklady příštích období

382-Komplexní náklady příštích období

383-Výdaje příštích období

384-Výnosy příštích období

385-Příjmy příštích období

388-Dohadné účty aktivní

389-Dohadné účty pasivní

#### **39-Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování**

391-Opravná položka k pohledávkám

395-Vnitřní zúčtování

398-Spojovací účet při sdružení

### **ÚČTOVÁ TŘÍDA 4-KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY**

#### **41-Základní kapitál a kapitálové fondy**

411-Základní kapitál

412-Emisní ážio

413-Ostatní kapitálové fondy

414-Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků

417-Rozdíly z přeměn společností

418-Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností

419-Změny základního kapitálu

#### **42-Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření**

421-Zákonný rezervní fond

422-Nedělitelný fond

423-Statutární fondy

427-Ostatní fondy

428-Nerozdělený zisk minulých let

429-Neuhrazená ztráta minulých let

#### **43-Výsledek hospodaření**

431-Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení

#### **45-Rezervy**

451-Rezervy podle zvláštních právních předpisů

453-Rezerva na daň z příjmů

459-Ostatní rezervy

#### **46-Dlouhodobé bankovní úvěry**

461-Bankovní úvěry

#### **47-Dlouhodobé závazky**

471-Dlouhodobé závazky - ovládající a řídící osoba

472-Dlouhodobé závazky - podstatný vliv

473-Emitované dluhopisy

474-Závazky z pronájmu

475-Dlouhodobé přijaté zálohy

478-Dlouhodobé směnky k úhradě

479-Jiné dlouhodobé závazky

#### **48-Odložený daňový závazek a pohledávka**

481-Odložený daňový závazek a pohledávka

#### **49-Individuální podnikatel**

491-Účet individuálního podnikatele

### **ÚČTOVÁ TŘÍDA 5-NÁKLADY**

#### **50-Spotřebované nákupy**

501-Spotřeba materiálů

502-Spotřeba energie

503-Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek

504-Prodané zboží

#### **51-Služby**

511-Opravy a udržování

512-Cestovné

513-Náklady na reprezentaci

518-Ostatní služby

#### **52-Osobní náklady**

521-Mzdové náklady

522-Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti

523-Odměny členům orgánů společnosti a družstva

524-Zákonné sociální a zdravotní pojištění

525-Ostatní sociální pojištění

526-Sociální náklady individuálního podnikatele

527-Zákonné sociální náklady

528-Ostatní sociální náklady

#### **53-Daně a poplatky**

531-Daň silniční

532-Daň z nemovitostí

538-Ostatní daně a poplatky

#### **54-Jiné provozní náklady**

541-Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

542-Prodaný materiál

543-Dary

544-Smluvní pokuty a úroky z prodlení

545-Ostatní pokuty a penále

546-Odpis pohledávky

548-Ostatní provozní náklady

549-Manka a škody z provozní činnosti

**55-Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti**

- 551-Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 552-Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů
- 554-Tvorba a zúčtování ostatních rezerv
- 555-Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období
- 557-Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku
- 558-Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti
- 559-Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti

**56-Finanční náklady**

- 561-Prodané cenné papíry a podíly
- 562-Úroky
- 563-Kursově ztráty
- 564-Náklady z přecenění cenných papírů
- 566-Náklady z finančního majetku
- 567-Náklady z derivátových operací
- 568-Ostatní finanční náklady
- 569-Manka a škody na finančním majetku

**57-Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti**

- 574-Tvorba a zúčtování finančních rezerv
- 579-Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti

**58-Mimořádné náklady**

- 581-Náklady na změnu metody
- 582-Škody
- 584-Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv
- 588-Ostatní mimořádné náklady
- 589-Tvorba a zúčtování opravných položek v mimořádné činnosti

**59-Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů**

- 591-Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná
- 592-Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená
- 593-Daň z příjmů z mimořádné činnosti - splatná
- 594-Daň z příjmů z mimořádné činnosti - odložená
- 595-Dodatečné odvody daně z příjmů
- 596-Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
- 597-Převod provozních nákladů

- 598-Převod finančních nákladů
- 599-Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů

**ÚČTOVÁ TŘÍDA 6-VÝNOSY**

**60-Tržby za vlastní výkony a zboží**

- 601-Tržby za vlastní výroby
- 602-Tržby z prodeje služeb
- 604-Tržby za zboží

**61-Změny stavu zásob vlastní činnosti**

- 611-Změna stavu nedokončené výroby
- 612-Změna stavu polotovarů vlastní výroby
- 613-Změna stavu výrobků
- 614-Změna stavu zvířat

**62-Aktivace**

- 621-Aktivace materiálu a zboží
- 622-Aktivace vnitropodnikových služeb
- 623-Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
- 624-Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

**64-Jiné provozní výnosy**

- 641-Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 642-Tržby z prodeje materiálu
- 644-Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 646-Výnosy z odepsaných pohledávek
- 648-Ostatní provozní výnosy

**66-Finanční výnosy**

- 661-Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- 662-Úroky
- 663-Kursově zisky
- 664-Výnosy z přecenění cenných papírů
- 665-Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
- 666-Výnosy z krátkodobého finančního majetku
- 667-Výnosy z derivátových operací
- 668-Ostatní finanční výnosy

**68-Mimořádné výnosy**

- 681-Výnosy ze změny metody
- 688-Ostatní mimořádné výnosy

**69-Převodové účty**

- 697-Převod provozních výnosů
- 698-Převod finančních výnosů

**ÚČTOVÁ TŘÍDA 7-ZÁVĚRKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY**

**70-Účty rozvahné**

- 701-Počáteční účet rozvahný

- 702-Konečný účet rozvahný

**71-Účet zisků a ztrát**

- 710-Účet zisků a ztrát
- PODROZVAHOVÉ ÚČTY
- 75x-Majetek v úschově
- 76x-Podrozvahová aktiva
- 77x-Podrozvahová pasiva
- 78x-Technické účty

**ÚČTOVÉ TŘÍDY 8 A 9-VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ**

